MINISTERUL EDUCAŢIEI, CERCETĂRII,
TINERETULUI ŞI SPORTULUI
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918" DIN ALBA IULIA
FACULTATEA DE ŞTIINŢE

Prof. univ. dr. Nicolae TODEA
Lect. univ. dr. Sorin-Constantin DEACONU

CONTABILITATE INTERNAŢIONALĂ

Alba Iulia
2010

CUPRINS

INTRODUCERE 4

Test iniţial 5

Unitatea de învăţare 1 7
SCURT ISTORIC AL CONTABILITĂŢII 7
1.1. Istorie şi politică contabilă 7
1.2. Apariţia şi evoluţia partidei duble 9
1.3. Partida dublă în capitalism 10
1.4. Contabilitatea şi revoluţia industrială 11
1.5. Situaţia actuală a contabilităţii 12
1.6.Contabilitatea ca practică socială 12
1.7. Protagoniştii jocului contabilităţii 14
1.8. Aspectele sociale ale contabilităţii 15
1.9. Diferite forme de contabilitate de întreprindere 17
1.10. Rezumat 20
1.11. Concluzii 21
1.12. Test de evaluare 21
1.13. Bibliografie 22

Unitatea de învăţare 2 23
SISTEME CONTABILE INTERNAŢIONALE 23
2.1. Sistemul contabil american 23
2.1.1. Evoluţia conceptelor în contabilitatea americană 23
2.1.2 Organismele contabile americane şi rolul acestora în normalizarea contabilităţii 24
2.1.3. Principiile contabile fundamentale ale contabilităţii americane 27
2.1.4. Forma juridică a întreprinderilor americane 29
2.1.5. Documentele de sinteză contabilă în contabilitatea americană 29
2.1.6. Reguli particulare existente în contabilitatea americană 33
2.2. Contabilitatea în Anglia 35
2.2.1. Particularităţi ale evoluţiei contabilităţii în Anglia 35
2.2.2. Normalizarea contabilităţii britanice 37
2.2.3. Principiile contabile fundamentale şi imaginea fidelă în contabilitatea britanică 38
2.2.4. Reguli de prezentare a situaţiilor financiare 39
2.2.5. Evaluarea şi măsurarea în contabilitatea britanică 44
2.3. Contabilitatea în Franţa 46
2.3.1. Scurt istoric al contabilităţii franceze 46
2.3.2. Surse de drept contabil francez 47

2.3.3. Dualismul profesiei contabile liberale franceze 47
2.3.4. Obligaţiile contabile a întreprinderilor franceze 49
2.3.5. Structura conceptuală a contabilităţii franceze 50
2.4. Contabilitatea germană 52
2.4.1. Repere în dezvoltarea economică a Germaniei 52
2.4.2. Sursele dreptului contabil german 53
2.4.3. Rolul fiscalităţii în contabilitatea germană 53
2.4.4. Rolul profesiei contabile în reglementările germane în domeniu .. 54
2.4.5. Cadrul contabil general german 55
2.4.6. Modele privind documentele de sinteză în contabilitatea germană 56
2.5. Alte sisteme contabile reprezentative 57
2.5.2. Contabilitatea belgiană 58
2.5.3. Contabilitatea italiană 58
2.5.4. Contabilitatea spaniolă 59
2.5.5. Contabilitatea japoneză 59
2.6. Rezumat 61
2.7. Concluzii 61
2.8. Test de evaluare 62
2.9. Bibliografie 71

Unitatea de învăţare 3 72
CONTABILITATEA CONFORMĂ CU PREVEDERILE IAS/IFRS 72
3.1. Fundamente privind IAS/IFRS 72
3.2. Aspecte privind Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare 75
3.3. Imobilizările corporale în viziunea IAS/IFRS 79
3.3.1. Terminologie şi reglementare 79
3.3.2. Măsurarea iniţială a imobilizărilor corporale 80
3.3.3. Măsurarea ulterioară recunoaşterii iniţiale 81
3.3.4. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor 82
3.4. Stocurile în viziunea IAS/IFRS 83
3.5. Situaţia fluxurilor de numerar în viziunea IAS 7 87
3.6. Rezumat 92
3.7. Concluzii 93
3.8. Test de evaluare 93
3.9. Bibliografie 95
Anexe 96

Bibliografie generală 104
Fişa disciplinei 105
Calendarul disciplinei 107

INTRODUCERE

Globalizarea tot mai accentuată a pieţelor de capital impune utilizarea în toată lumea a unui limbaj unic de contabilitate. Mai mult, pentru a putea contribui la stimularea şi dezvoltarea economiei din fiecare ţară în parte, sistemul contabil mondial trebuie să beneficieze de informaţii contabile credibile şi transparente. Standardele Internaţionale de Contabilitate contribuie deja la generarea pe plan internaţional a unor informaţii financiare mai bune şi mai uşor comparabile, sprijinind în acest fel alocarea mai eficientă a resurselor pentru investiţii în lume. În acest context, apare necesitatea aplicării consecvente a standardelor pe plan global.

Realitatea economică contemporană, aflată într-o perpetuă transformare, are ca singură constantă schimbarea însăşi. Într-o lume a modificărilor spectaculoase în timp relativ scurt, contabilitatea trebuie să se adapteze noilor cerinţe ale peisajului internaţional. Deciziile financiare sunt luate zilnic de indivizi care se bazează direct sau indirect pe acurateţea informaţiilor contabile. Dacă aceste informaţii se dovedesc însă neconforme cu evenimentele economice pe baza cărora au fost generate sau sunt greşit înţelese rezultatul deciziilor va fi departe de nivelul scontat.

Obiectivele studierii disciplinei Contabilitate internaţională sunt:

- misiunea programului este aceea de a dezvolta în rândul studenţilor competenţele necesare implementării şi valorificării unui sistem de raportare bazat pe standardele IAS/IFRS.
- de asemenea, se urmăreşte cunoaşterea principalelor doctrine şi reglementări contabile internaţionale, regionale şi naţionale.

Cum este structurat cursul?

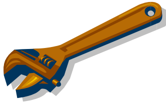
Cursul este structurat pe unităţi de învăţare, fiecare unitate cuprinzând:

- Conţinut;
- Rezumat;
- Întrebări şi teste de autoevaluare;
- Bibliografie.

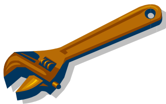
Lectură plăcută!

Test iniţial

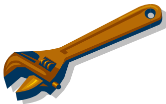
Dragi studenţi!
Chestionarul vizează testarea cunştinţelor dobândite anterior de către dumneavoastră în domeniul disciplinei Contabilitate internaţională:



1. Ce înseamnă CECCAR şi prezentaţi rolul acestuia?
...



2. Ce înseamnă abrevierea IAS/IFRS?
...



3. Prezentaţi succint un standard de contabilitate internaţional.
...



4. IAS/IFRS se aplică şi în România la ora actuală?
...



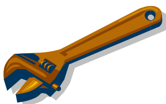
5. Directivele europene sunt
...



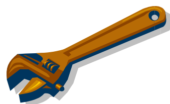
6. Contabilitatea este o activitate specializată
...



7. Daţi exemple de cinci conturi bifuncţionale din Planul de conturi românesc.
...

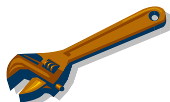


8. Cunoaşteţi un erudit în domeniul contabilităţii din România înainte de 1989?
...



9. Ce reflectă formulele contabile:
5311 = %
707
4428

% = 371
607
378
4428
...



10. Balanţa de verificare se întocmeşte pe baza Registrului Inventar (Adevărat/Fals).
...

SCURT ISTORIC AL CONTABILITĂŢII

<u>Scopul urmărit:</u> *Formarea unei viziuni generale cu privire la apariţia şi evoluţia contabilităţii în diverse etape, precum şi identificarea utilizatorilor de informaţie contabilă potrivit Standardelor Internaţionale de Contabilitate.*

<u>Competenţele dobândite prin însuşirea conţinutului.</u> În urma parcurgerii acestei unităţi de învăţare, studenţii vor putea să:

- *dezvolte propriile opinii cu privire la primele elemente în legătură cu apariţia contabilităţii;*
- *identifice principalele forme ale contabilităţii: sistem monist şi sistem dualist;*
- *descrie principalele categorii de utilizatori de informaţie contabilă, precum şi necesităţile acestora de informare.*

Timp mediu necesar pentru asimilarea unităţii de învăţare: 4 ore

---

Cuvinte cheie: partida dublă, dublu circuit, informaţie contabilă, utilizatori

---

1.1. Istorie şi politică contabilă

Contabilitatea practicată astăzi de întreprinderi nu este rezultatul voinţei acestora şi nici produsul unor oameni de ştiinţă. Ea este rezultatul unui lung proces istoric derulat de-a lungul veacurilor. De aceea nici nu se poate vorbi, în contabilitate de principii şi reguli universal valabile. Regulile şi principiile contabile au fost şi sunt influenţate de conducerea economică şi socială din fiecare zonă sau ţară în parte. Există, din acest punct de vedere o tendinţă de armonizare, armonizare ce se face prin lupta diferitelor concepţii socio-economice existente în lume, şi care influenţează contabilitatea.

Descoperirile arheologice ne permit să afirmăm că începuturile rudimentare ale contabilităţii datează cu mii de ani înaintea erei creştine, cele mai vechi urme de numărare apar pe oase de animale şi sunt mai vechi de 20.000 de ani. Acestea pot fi considerate cele mai vechi maşini de numărat. Pe pereţii grotelor preistorice se întâlnesc multe crestături orizontale sau verticale care reprezintă satisfacerea nevoii timpurii a omului de a număra.

Înainte ca „numărul” să devină un concept abstract, utilizarea pietricelelor a fost foarte răspândită şi ea a dat numele cuvântului „calcul”, cuvânt care provine de la latinescul „calculus” ceea ce înseamnă pietricică.

În alte zone ale globului, în preistorie, se utilizau pentru numărare, sforile pe care se făceau noduri. Incaşii folosesc acest procedeu de numărare cu sforicele din diferite culori. Păstorii şi-au numărat turmele gravând linii pe bucăţi de lemn.

Purtătorii de rezultate ale numărării enumeraţi mai sus au fost înlocuiţi ulterior cu obiecte din lut, de mărimi şi forme diferite, fiecare reprezentând o unitate a unui sistem de numeraţie.

Cu 4.000 de ani înainte de Hristos în Mesopotamia de Jos se utilizează tăbliţe dreptunghiulare de argilă pentru a trasa pe ele, cu un obiect ascuţit desene reprezentând obiecte şi oameni, realizându-se astfel inventare ale bunurilor din depozite ce se păstrau ca documente prin uscarea sau prin arderea argilei. Transformarea semnelor utilizate pe acestea a dat naştere scrierii cuneiforme. În aceiaşi perioadă, în Egipt fenomenul a dus la scrierea hieroglifică.

Contabilitatea a fost strâns legată de scris astfel încât o dată cu apariţia sistemelor de scriere apar primele sisteme contabile care oferă posibilitatea păstrării perene a unor informaţii.

În jurul anului 1750 înainte de Hristos, Hamurabi, regele Babilonului a pus să se graveze pe un bloc de piatră cel mai vechi cod de legi comerciale în care este prevăzută obligaţia de a se înregistra anumite tranzacţii sub formă de socoteli. Dezvoltarea puternică a zonei babiloniene în epoca lui Hamurabi şi intensa activitate comercială a acestei regiuni ne face să credem că erau necesare tehnici contabile adecvate şi chiar utilizarea unor conturi recapitulative.

Centrele contabile ale acelei perioade se aflau în jurul templelor sub ocrotirea cărora se desfăşoară viaţa socială. Aceste temple vor rămâne mult timp locul principal al schimbului, iar în Grecia antică vor deveni primele „bănci" de depuneri. Se regăseau în jurul acestora elemente ale tehnicii financiare moderne, inclusiv cecurile şi viramentele directe dintr-un cont în altul.

Primii bancheri ce schimbau monedă ţineau un registru jurnal în care erau detaliate operaţiunile zilnice. În acesta veniturile şi cheltuielile erau înscrise unele sub altele într-o ordine cronologică şi ele permit operaţii de adunare şi scădere. Există adevărate conturi sintetice în care se regăsesc rezumate ale operaţiilor din cursul unei perioade. Registrele acestor bănci aveau o valoare probatorie recunoscută.

În Roma antică cărţile contabile poartă numele de „calendarita". Meticuloşi, precişi, bancherii romani perfecţionează tehnica contabilă, deschizând conturi de terţi şi utilizând registrul jurnal. Romanilor li se datorează ideea de a face două coloane în registrul de casă pentru a separa încasările şi plăţile, coloane intitulate „acceptum" ceea ce ar însemna debit şi „expensum" ceea ce ar însemna credit.

După căderea imperiului roman şi a năvălirii barbarilor în Europa ariile pe care se desfăşoară comerţul se restrâng şi se dezvoltă economia domeniilor feudale. Se poate naşte ideea unei stagnări a contabilităţii din cauză că nu este cunoscut nici un cont care să provină din evul mediu. Acest lucru se datorează faptului că puţini oameni ştiau să scrie, iar registrul contabil avea drept scop păstrarea într-o memorie a operaţiunilor comerciale. De aici rezultă numele date registrelor contabile de „memoriale".

Rolul principal în contabilitatea evului mediu îl joacă călugării din jurul mănăstirilor şi abaţiilor, aceştia fiind cei care se ocupă cu ţinerea registrelor pe care le considerau secrete şi care rar ajungeau să fie cunoscute de alte persoane din afară.

Perioada cruciadelor este una favorabilă dezvoltării creditului şi prosperităţii unor ordine militaro-religioase.

Călugării templieri trebuiau să ţină o socoteală exactă a veniturilor şi a cheltuielilor cu ajutorul cărora să poată justifica gestiunea bunurilor în diverse situaţii. Conturile clienţilor erau ţinute de aceştia într-un mod identic cu cel al conturilor bancare actuale. Ei închideau contul şi reportau soldul de la precedenta închidere la fiecare scadenţă. Practic, era vorba de un adevărat cont curent: în debit sunt trecute sumele datorate de client, iar în credit plăţile. Soldul reprezenta o datorie. Înregistrările erau făcute zilnic într-un jurnal apoi erau reportate în aşa zisele registre mari.

Registrul memorial a evoluat către contabilitatea în partidă simplă atunci când negustorii au avut de înregistrat separat anumite conturi de corespondenţă şi au deschis cont de valori (cont de mărfuri şi nu numai cont de persoane).

Cele mai vechi conturi cunoscute în jurul anului 1.100 era noastră, sunt ţinute pe o singură coloană pentru a realiza economie de pergament. Dispunerea pe o singură coloană a socotelilor se numeşte „cont cu secţiuni suprapuse”. Ulterior în conturi se operează pe două coloane (dispunere veneţiană), ceea ce reprezintă un progres material important şi o soluţie pentru complexitatea tranzacţiilor şi exigenţelor clienţilor.

1.2. Apariţia şi evoluţia partidei duble

Există numeroase dispute încă şi la ora actuală asupra originilor şi condiţiilor legate de apariţia contabilităţii în partidă dublă. Lipsesc dovezile imbatabile, nu se ştie cărei epoci aparţin primele registre în partidă dublă, sunt învăluite în mister primele evoluţii ale acesteia. Iniţial s-a considerat că partida dublă este rodul unor cercetări matematice dar ulterior a câştigat teren ideea că evoluţia progresivă a practicii cotidiene a afacerilor a fost cea care a determinat apariţia partidei duble.

Sfârşitul evului mediu duce la dezvoltarea legăturilor comerciale între oraşele italiene, în bazinul mediteranean între Occident şi Orient, se extinde creditul în jurul centrelor Veneţia şi Florenţa secolului XIII, respectiv Geneva secolului XIV după Hristos.

Negustorii, bancherii şi alte categorii ce operează uneori departe de oraşele lor de referinţă, manipulând capitaluri în sume tot mai mari recurg la asociaţi şi mandatari pentru a gestiona afacerile. Se formează astfel societăţile comerciale ce prefigurează societăţile pe acţiuni din capitalism. În aceste condiţii contabilitatea trebuie să-şi adapteze şi să-şi perfecţioneze metodele pentru a răspunde noilor exigenţe ale activităţii economice.

La sfârşitul secolului XIII contabilii din Veneţia şi Florenţa ţin un cont pe client, respectiv pe furnizor unde înregistrează ceea ce datorează, respectiv ceea ce au de primit. Fiecare operaţie necesită două înregistrări una în contul de terţi, cealaltă în contul de casă, precum necesită ţinerea de registre diferite. Se simte pentru prima dată nevoia evaluării patrimoniului comercianţilor, cum ar fi de exemplu patrimoniul înaintea unei expediţii şi după expediere (expediţie).

În timpul renaşterii italiene apar conturile de pierderi şi profituri, care probabil erau utilizate cu mult înainte de către călugării templieri. Aceste conturi

permit o viziune clară asupra elementelor patrimoniale şi a variaţiei lor în timpul perioadei gestionare. Conturile de profituri şi pierderi impun şi gruparea elementelor de acelaşi fel în conturi distincte.

Fiecare modificare a valorii patrimoniului avea un punct de plecare şi unul de sosire, un punct de origine şi unul de destinaţie. În aceasta constă, după cei mai mulţi autori, originea înregistrării duble. Se aplică astfel metoda utilizată pentru conturile de terţi şi conturile de casă în aşa fel încât, la creditarea contului terţului se debitează contul casa, ceea ce pentru vremea respectivă constituia o adevărată revoluţie în gândirea contabilă.

Există autori care contestă această realitate ca punct de pornire pentru partida dublă, dar fără a aduce argumente solide în favoarea acestei contestaţii.

Dincolo de aceste opinii contradictorii, contabilitatea dublă a luat naştere şi se distinge de o simplă ţinere de conturi pe două coloane prin cel puţin două elemente caracteristice:

- fiecare operaţiune economică se înregistrează în două conturi (un cont se debitează şi, în contrapartidă alt cont se creditează);
- un set complet de conturi pentru persoane, valori, rezultate, etc.

Practica contabilităţii în partidă dublă apare cu mult înaintea primului tratat de literatură contabilă, acest tratat fiind lucrarea lui Luca Pacciolo „Suma de aritmetica, geometria, proporţioni et proporţionalita”. Deşi este o lucrare de matematică, Pacciolo fiind un matematician, lucrarea conţine un capitol referitor la ţinerea conturilor. În lucrare se vorbeşte de trei registre: „memorialul”, „jurnalul” şi „registrul mare”. Este prezentată procedura prin care înregistrările din „jurnal” sunt preluate în „registrul mare” şi este demonstrată tehnica partidei duble. De asemenea este demonstrat calculul matematic al egalităţilor ce stau la baza verificărilor contabile până în ziua de azi. Dacă Luca Pacciolo nu a inventat contabilitatea în partidă dublă, este clar că el a promovat-o, cu toate că opera acestuia a fost redescoperită de abia la 1870.

Trebuie subliniat faptul că partida dublă nu a putut apărea şi nu s-a putut răspândi şi dezvolta decât în condiţiile în care Europa preia calculul scris cu ajutorul cifrelor indo-arabe. Acestea prezintă, faţă de cifrele romane, avantajul unei supleţi în calcul şi ţinerea conturilor.

1.3. Partida dublă în capitalism

Există o serioasă dispută între istorici dacă nu cumva contabilitatea în partidă dublă a dat naştere capitalismului sau cel puţin, dacă nu capitalismul este de neconceput fără partida dublă.

Un economist german Sombart afirmă categoric că nu se poate imagina capitalismul fără contabilitate în partidă dublă. Capitalismul şi partida dublă, susţine acesta , se comportă unul faţă de celălalt precum forma şi conţinutul.

Cei ce critică această poziţie spun că deşi contabilitatea în partidă dublă se utilizează încă din secolul XIII nici vorbă de relaţii capitaliste la acea dată. Marile întreprinderi (Compania Olandeză a Indiilor Orientale) au existat, pe de altă parte, înainte de a recurge la contabilitatea în partidă dublă. Capitalismul utilizează şi alte

elemente şi metode mai eficace decât partida dublă cum ar fi: scrisoarea de schimb, bursa, piaţa, girul, scontul, etc.

Gândirea marxistă cu privire la diviziunea socială a muncii pune în evidenţă calitatea contabilităţii de mijloc de control şi de sintetizare ideală a procesului de producţie. Cu cât procesul de producţie se efectuează pe o scară mai largă, îşi pierde deci caracterul individual, cu atât mai des utilizată devine contabilitatea. Ea este mult mai necesară în producţia capitalistă decât în cea meşteşugărească sau ţărănească fărâmiţată şi desigur, mult mai necesară în producţia socialistă decât în cea capitalistă.

Acest lucru duce la concluzia că nu trebuie exagerată importanţa contabilităţii pentru apariţia şi dezvoltarea capitalismului, dar trebuie cunoscut rolul acesteia în buna desfăşurare a activităţii de producţie şi de schimb, în viaţa societăţii umane, în general.

Un sistem contabil nu poate modifica un sistem economic, dar poate consacra formele de legătură şi de viaţă în cadrul sistemului economic şi poate duce la întărirea acestor forme de legătură.

1.4. Contabilitatea şi revoluţia industrială

Modelele de înregistrare contabilă n-au suferit modificări profunde în decursul timpului cu toate că evoluţia contabilităţii, sub efectul progresului tehnic şi a schimbului economic şi social a fost uneori spectaculoasă.

Din secolul al-XV-lea, când s-a inventat tiparul, partida dublă s-a generalizat progresiv şi integral în ţările europene (în primul rând în cele cu o dezvoltare economică mai avansată). În secolul al-XVI-lea, centrul literaturii contabile se deplasează din Italia în nordul continentului fără a fi preluată, însă şi în Germania.

Un rol dominant în Europa secolului al-XVII-lea îl ocupă Franţa, care va da şi forma actuală a contabilităţii. Ordonanţa lui Colbert de la 1673, obligă comercianţii să ţină registre contabile, iar jurnalul devine un act juridic cu forţă probatorie în justiţie. În acest fel contabilitatea devine o auxiliară a statului pe care îl ajută în supravegherea şi controlul activităţii economice şi are un rol foarte important din punct de vedere fiscal. Analizele contabile determină creşterea numărului de conturi care sunt grupate după natura lor.

Maturitatea redactării şi prezentării situaţiilor contabile este atinsă la jumătatea secolului al XIX-lea, în Germania de unde se reîntoarce în Franţa. Aici legislaţia pentru societăţile anonime este cea care impulsionează dezvoltarea contabilităţii. Apare şi se dezvoltă funcţia de informare a contabilităţii (de furnizare a datelor). Societăţile anonime trebuie să stabilească rezultatele şi situaţia patrimonială şi să publice conturile sociale prin care informează acţionarii asupra modului în care ţin gestiunea întreprinderii.

Dezvoltarea industriei mari, mai ales în a doua jumătate a secolului al-XIX-lea, face tot mai stringentă nevoia de a cunoaşte costul produselor deschizând astfel calea contabilităţii analitice (de gestiune). În acest fel contabilitatea devine un instrument de fundamentare a deciziilor, de previziune şi control a gestiunii.

1.5. Situaţia actuală a contabilităţii

În secolul al XX-lea statele naţionale se preocupă de elaborarea regulilor contabile, de impunere a acestora tuturor întreprinderilor pentru a răspunde, în acest fel, nevoii colectivităţii de informare şi, în mod deosebit, fiscului.

Germania nazistă este prima ţară care, în 1937, adoptă un plan contabil numit şi *planul GORING*, prin care se unifică metodele şi principiile contabilităţii de întreprindere.

În fosta U.R.S.S., necesitatea de a urmări planurile cincinale la nivelul unităţilor de producţie, impune aplicarea unui plan contabil general începând cu anul 1925.

În S.U.A., probleme privind definirea metodelor şi principiilor comune s-au pus încă de la începutul secolului al XX-lea, dar, a fost nevoie de criza din 1929 pentru a pune în evidenţă faptul că informaţiile financiare sunt extrem de importante. De abia după această criză, specialiştii împreună cu puterea publică editează primele reguli esenţiale de contabilitate.

În Franţa este elaborat un plan contabil în 1942, plan care, din cauza războiului, nu se aplică, dar care stă la baza planului contabil din 1947. Acesta este revizuit în 1957 şi în 1971 şi reprezintă baza planului contabil general actual aplicat începând cu anul 1982.

Principalele teme de dezbateri care au loc la ora actuală în domeniul contabilităţii vizează armonizarea internaţională a principiilor contabile şi, în mod deosebit, necesitatea definirii unui cadru conceptual ce ar servi ca punct de referinţă în formularea normelor şi practicilor contabile din diverse ţări ale lumii.

Din punct de vedere tehnic, aplicarea informaţiilor pe scară tot mai largă , oferă noi posibilităţi contabilităţii, dar îi şi impun adaptarea la prelucrarea automată a informaţiilor. Calculatoarele uşurează efectuarea calculelor, accelerează prelucrarea informaţiilor, dar şi modifică munca contabililor. Nu este exclus ca, în viitor, adaptarea contabilităţii la informatică să pună serios în discuţie metodologia şi principiile contabile actuale.

Există autori care văd deja contabilitatea în partidă dublă pusă serios în discuţie de progresele tehnicii contemporane.

1.6.Contabilitatea ca practică socială

Contabilitatea răspunde multiplelor finalităţi care sunt, la rândul lor, produsul evoluţiei economice şi sociale a contabilităţii. Răspunsurile formulate de contabilitate trebuie căutate dincolo de cifrele ce reprezintă drepturi şi obligaţii, dincolo de traducerea scrisă a realităţii economice din întreprinderi. O asemenea realitate este percepută doar de cei avizaţi.

Cei care produc informaţii contabile, împreună cu cei care le utilizează, formează un sistem a cărui funcţionare este condiţionată de existenţa unor proceduri de validare. Aceste proceduri de validare, care privesc, pe de o parte standardizarea contabilităţii, iar pe de altă parte garanţia oferită de profesionişti. Aceste proceduri

trebuie să înlăture îndoiala cu privire la informaţiile contabile şi cu privire la adevărul sau neadevărul pe care îl spune contabilitatea.

Cel mai adesea, contabilitatea este percepută ca instrument de măsurare a profitului (rezultatului), precum şi ca un mijloc de a cunoaşte şi a aprecia situaţia patrimonială a întreprinderii. În acest fel contabilitatea este un element care ajută gestiunea. Se spune chiar că este o ştiinţă de gestiune. Finalităţile contabilităţii sunt mult mai diverse mai ales dacă avem în vedere ceea ce se aşteaptă de la ea din partea partenerilor în cursul tranzacţiilor.

Dacă la origini, informaţia contabilă reprezintă o piesă probatoare, o memorie între comercianţi, cu timpul rolul acesteia se amplifică. Utilizatorii informaţiilor contabile nu mai sunt numai comercianţii care probează unii altora existenţa tranzacţiilor, ci şi investitorii potenţiali şi prezenţi, personalul angajat, creditorii, guvernul, alte instituţii de stat sau publice, etc.

Contabilitatea devine un mijloc de urmărire şi control intern, în special a cinstei funcţionarilor. Relaţiile dintre patronat şi salariaţi intră sub incidenţa contabilităţii, sub dublul lor aspect: pe de o parte pentru remunerarea muncii prestate. iar, pe de altă parte, pentru răspunderea ce revine salariaţilor în gestionarea bunurilor cu care îşi desfăşoară activitatea.

În categoria salariaţilor sunt cuprinşi toţi cei care desfăşoară activitate în întreprindere, începând cu directorii întreprinderii, toţi trebuind să dea socoteală în faţa investitorilor.

Controlul social realizat cu ajutorul contabilităţii, sesizabil încă din ordonanţa lui Colbert, se extinde pe măsură ce statul îşi accentuează intervenţia în economie, pretinzând contabilităţii să-i aducă informaţii pentru a-i ajuta în aplicarea planificării, constituiriii conturilor naţionale, etc. Cererea de informaţii adresată contabilităţii din partea investitorilor şi marelui public este deasemenea în creştere.

Mai recent, întreprinderea trebuie să răspundă faţă de societate despre modul cum se comportă cu mediul fizic şi social în care îşi desfăşoară activitatea. Se doreşte astfel evaluarea atât a performanţelor financiare ale întreprinderii cât şi a performanţelor sociale şi ecologice ale acesteia. Relaţiile în care contabilitatea trebuie, şi îşi aduce contribuţia devin tot mai complexe, multilaterale, multidimensionale.

În concluzie, se poate spune că pe lângă funcţia de gestionare patrimonială, acceptată de toată lumea, contabilitatea are şi funcţii sociale importante între care amintim:

- crearea încrederii între participanţii la viaţa economică. Formele complexe ale tranzacţiilor nu mai pot fi prezentate altfel decât pe bază de documente care să-i asigure pe bancheri, pe creditori că situaţia financiară a întreprinderii este bună, că nivelul solvabilităţii sale este corespunzător şi că performanţele de exploatare ale acesteia conduc la rambursarea creditelor;
- constituirea contabilităţii într-un auxiliar al puterii;
- creşterea rolului de mediere în raporturile sociale şi favorizarea negocierilor dintre protagonişti prin aceea că este un instrument de referinţă pentru determinarea unui cost şi a unui preţ.

Din acest punct de vedere contabilitatea este sursa oricărei negocieri comerciale.

Problema finalităţii contabilităţi poate fi privită şi din alt punct de vedere. Dacă examinăm funcţiile contabilităţii în corelaţie cu efectele pe care aceasta le produce putem distinge trei sensuri ale finalităţii contabilităţii:

- sensul ***utilitar*** care ia în considerare efectele economice ale deciziilor contabile şi consecinţele lor pentru diverşi participanţi la viaţa economică;
- sensul ***deontologic*** sau idealist care consideră contabilitatea ca fiind supusă unor mari principii şi în acest fel ca reprezentând în modul cel mai corect întreprinderile;
- sensul ***mixt***, respectiv o soluţie de compromis între cele două sensuri precedente;

Oricum ar fi, toată lumea recunoaşte că în societatea contemporană rolul contabilităţii a crescut. Factorii interni din întreprindere nu mai sunt singurii interesaţi de informaţia contabilă, ci un număr tot mai mare de utilizatori solicită informaţii contabilităţii.

1.7. Protagoniştii jocului contabilităţii

Ca în orice domeniu şi în domeniu informaţiilor contabile avem de-a face cu o ofertă şi cu o cerere. Cei care fac oferta de informaţie contabilă sunt numiţi producătorii informaţiilor contabile sau ai contabilităţii. Producătorii informaţiilor contabile au apărut ca furnizori de servicii în marile întreprinderi în special din domeniul industrial.

Organizarea ştiinţifică a muncii a creat o piramidă ierarhică la nivelul fiecărei întreprinderi mergând de la cei ce consemnează informaţiile în documente şi până la contabilul şef, cu numeroase eşaloane intermediare. Fenomenul este valabil pentru întreprinderile mari, cele mici şi cele mijlocii nu dispun de un serviciu contabil propriu. Rolul producătorilor de informaţii contabile în întreprinderile mici şi mijlocii este jucat de experţii contabili externi sau de centre de gestiune autorizate.

În cadrul producţiei de informaţii contabile, experţii contabili joacă un rol esenţial. Cel mai adesea, aceştia se organizează în asociaţii profesionale şi formează adesea grupuri de presiune asupra autorităţii publice şi a întreprinderilor. Funcţia lor obişnuită este de a aprecia activitatea întreprinderilor prin organizarea contabilităţii acestora şi prin certificarea situaţiilor financiare. Ei joacă un rol tot mai mare de analişti şi consilieri ceea ce le conferă o influenţă deloc neglijabilă asupra conducătorilor de întreprinderi.

Producătorii de informaţii contabile realizează „producţia” pe baza unor reguli stabilite prin acte normative. Dacă aceştia sunt din interiorul întreprinderii, informaţia contabilă finalizată prin situaţii financiare se cere a fi verificată şi certificată de specialişti independenţi. În aceste situaţii, experţii contabili şi centrele de gestiune externe intervin numai în această fază de verificare si certificare.

Trebuie menţionat faptul că indiferent cum se produc informaţiile contabile, răspunderea directă pentru acestea revine conducătorilor întreprinderii, cei ce verifică şi certifică având doar răspunderea opiniei pe care au formulat-o în urma verificării în cauză.

O a doua categorie de protagonişti ai jocului contabil sunt utilizatorii. În cadrul acestei categorii se pot distinge mai multe grupuri:

1. Utilizatori tradiţionali - respectiv: directori, gestionari, administratori, asociaţi sau acţionari. Aceştia au un interes direct în existenţa unei informaţii contabile la standardele de calitate corespunzătoare;
2. Creditori prezenţi sau virtuali – în rândul acestora se află uneori şi statul;
3. Salariaţi şi organizaţii sindicale;
4. Finanţatori - respectiv băncile.

Prin enumerarea utilizatorilor informaţiilor contabile se pune în evidenţă lărgirea cercului acestora în funcţie de dimensiunile întreprinderii şi de gradul de dezvoltare a economiei dintr-o ţară sau alta. Toate categoriile de utilizatori ai informaţiei contabile se folosesc de aceasta pentru a-şi fundamenta deciziile economice.

Creşterea numărului utilizatorilor informaţiei contabile poate apărea ca fiind în contradicţie cu limbajul „cifrat” al contabilităţii. Problema este că fiecare categorie de utilizatori are exigenţe diferite în ceea ce priveşte informaţia contabilă pe care o primeşte. Într-un fel solicită informaţii acţionarii sau asociaţii, în alt fel bancherii sau furnizorii şi în alt fel statul prin organismele sale.

Contabilitatea utilizează un limbaj unic pentru a răspunde acestor aşteptări, acestor cereri diverse. Nu este mai puţin adevărat că, în unele ţări specialiştii adaptează informaţiile pe care le furnizează utilizatorilor informaţiei.

Există o discuţie, bunăoară în Franţa conform căreia întreprinderile întocmesc trei tipuri de bilanţ:

- unul reflectă realitatea şi serveşte gestiunii administratorilor;
- al doilea mai bine reprezentat este destinat băncii;
- al treilea slab şi chinuit este trimis fiscului.

Disputa dintre producătorii de informaţii contabile şi utilizatorii acestora este în plină desfăşurare şi rezultatul acesteia va fi cunoscut în viitor. Cifrarea limbajului utilizat în contabilitate poate duce la o situaţie în care fiecare utilizator va avea partea sa din contabilitate în funcţie de nevoile proprii.

Care va fi soluţia finală în disputa dintre producătorii şi utilizatorii de informaţii depinde în mod esenţial de calitatea specialiştilor care se confruntă în această luptă.

1.8. Aspectele sociale ale contabilităţii

Imaginea întreprinderii care furnizează informaţii contabile are credibilitate doar dacă informaţiile în cauză sunt validate din punct de vedere social. Pentru aceasta sunt necesare cel puţin două proceduri:

- una anterioară procesului de elaborare a informaţiilor contabile numită normalizare contabilă;
- alta ulterioară acestui proces denumită verificarea şi certificarea conturilor anuale, respectiv a situaţiilor financiare în care sunt prezentate informaţiile contabile.

Normalizarea contabilă este întâlnită azi în cea mai mare parte a ţărilor indiferent de sistemul de contabilitate utilizat. Ceea ce diferă de la o ţară la alta este

terminologia şi amploarea regulilor după care se culeg, se prelucrează, se transmit şi se stochează informaţiile contabile.

Diferenţele de la un sistem contabil la altul tind să se reducă tot mai mult pentru a asigura omogenitatea informaţiilor furnizate de către contabilitate şi prin aceasta urmărindu-se uşurarea comparaţiilor în timp şi spaţiu. Atenuarea diferenţelor între contabilităţi şi sisteme contabile utilizate în lume este numită armonizarea contabilităţii.

Din punct de vedere al normalizării contabilităţii distingem mai multe categorii de ţări grupate astfel:

- ţări în care practicile contabile sunt guvernate exclusiv de legi, regulamente, norme administrative (cu ar fi Germania);
- ţări în care profesiunea contabilă elaborează norme şi regulamente, dacă este cazul, în colaborare cu mediile de afaceri şi cu grupurile de utilizatori (ţările anglo-saxone unde nici nu există un plan contabil naţional comun ci numai pe sectoare de activitate);
- ţări în care normalizarea contabilă rezultă dintr-o largă înţelegere între autoritatea publică, asociaţii profesionale, grupurile de utilizatori (Franţa, Belgia, Japonia).

Pe lângă acest aspect al normalizării se mai poate vorbi de doua curente:

- unul care preconizează un demers conceptual punând principiile în centrul normalizării contabilităţii;
- un altul pragmatic care pune în centrul normalizării obiceiurile contabile din care rezultă norme şi reguli.

Legitimarea de către profesionişti, prin verificare şi certificare are drept scop validarea producţiei contabile a întreprinderii sau legalizarea acesteia. Cei ce au rolul de a verifica şi certifica informaţiile contabile sunt specialişti, majoritatea experţi contabili numiţi diferit de la o ţară la alta (în Franţa – comisari de conturi – în România – auditori financiari).

Profesionistul, indiferent ce titlu are, este investit cu o misiune de control a conturilor şi este desemnat prin statutul societăţii sau prin contract să controleze conturile întreprinderii şi să-şi exprime o opinie în legătură cu informaţiile din acestea. El trebuie să rămână independent şi neutru pentru a putea veghea asupra protecţiei asociaţilor sau acţionarilor, dar şi asupra terţilor cu care întreprinderea intră în relaţii.

Prin certificarea pe care o dă asupra conturilor, el asigură utilizatorii informaţiei contabile că acestea sunt sincere, normale şi că dau o imagine fidelă a rezultatelor operaţiilor exerciţiului precum şi a situaţiei şi poziţiei financiare a întreprinderii la sfârşitul exerciţiului. Pe parcursul misiunii de certificare a conturilor, rolul profesioniştilor tinde să aibă o finalitate de ordin public pentru că aceştia au şi sarcina de a controla conformitatea contabilităţii întreprinderii cu regulile în vigoare şi a semnala eventualele fapte frauduloase constatate cu ocazia verificări lor.

Chiar dacă nu răspunde pentru fraudele pe care conducerea sau angajaţii întreprinderi le-au săvârşit, profesionistul care certifică informaţiile contabile răspunde pentru opinia sa cu privire la acestea.

1.9. Diferite forme de contabilitate de întreprindere

Contabilitatea întreprinderii poate fi organizată în principal în două modalităţi distincte :

a) sub formă integrată – ceea ce presupune prelucrarea integrată, într-un singur circuit a tuturor categoriilor de informaţii contabile. În această situaţie se operează o selectare a informaţiilor care rezultă din prelucrare şi care sunt furnizate utilizatorilor din afara întreprinderi;
b) o prelucrare modularizată – care presupune existenţa mai multor circuite contabile, fiecare din acestea tratând o anumită categorie de informaţii.

Cea mai frecventă formă de modularizare o reprezintă dualismul contabil, în care prelucrarea informaţiilor contabile se face în două circuite distincte, respectiv: contabilitate generală şi contabilitate analitică sau de gestiune.

Contabilitatea generală este cea care înregistrează, plasează şi regrupează informaţiile referitoare la mişcările de valori determinate de activităţile desfăşurate de întreprindere. Din punct de vedere tehnic, în contabilitatea generală sau financiară fiecare operaţie de vânzare-cumpărare, încasare, plată, etc., face obiectul înregistrărilor în conturi, fiecare cont înregistrează operaţii având o natură comună. Conturile individualizate se regrupează la sfârşitul perioadelor gestionare sintetizând informaţiile din acestea în situaţii financiare ale întreprinderilor.

Obiectivele contabilităţii generale sau financiare sunt:

- urmărirea şi determinarea rezultatelor întreprinderii pe o perioadă numită exerciţiu financiar (de regulă un an) prin elaborarea contului de profit şi pierdere (de rezultat);
- urmărirea cunoaşterii situaţiei patrimoniului întreprinderii la un moment dat, de regulă la sfârşitul exerciţiului financiar, prin întocmirea bilanţului la data respectivă.

Cele două documente, bilanţul şi contul de profit şi pierdere, sunt legate între ele prin aceea că în contul de profit şi pierdere se prezintă fluxurile şi rezultatele perioadei, iar în bilanţ înregistrează rezultatele perioadei, patrimoniul fiind îmbogăţit sau sărăcit de aceste rezultate. În unele sisteme de contabilitate o dată cu bilanţul şi contul de profit şi pierdere se mai prezintă tabloul fluxurilor de trezorerie.

Acest set de documente răspund obligaţiilor legale ale întreprinderii chiar dacă acestea diferă de la o ţară la alta. Pentru a ajunge la întocmirea setului de documente amintit trebuie să se realizeze înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor, obligatorie pentru orice comerciant.

Contabilitatea generală sau financiară este deci un mijloc de control şi o dovadă a actelor de comerţ realizate de către întreprinderi. Contabilitatea generală nu poate reprezenta un mijloc de gestiune tocmai datorită perioadelor lungi la sfârşitul cărora se realizează publicarea informaţiilor prin bilanţ, contul de profit şi pierdere şi uneori tabloul fluxurilor de trezorerie.

Pe de altă parte, contabilitatea generală este astfel concepută încât nu poate răspunde nevoilor de informare născute din complexitatea structurii economice şi juridice a întreprinderii. Această structură capătă o complexitate şi mai mare în cazul grupurilor de întreprinderi şi, ca urmare, este nevoie de alte instrumente decât contabilitatea generală pentru a prezenta situaţia financiară a grupurilor. Aceste

alte instrumente îşi au baza de pornire în contabilitatea generală sau financiară. Ea rămâne un instrument esenţial pentru furnizarea informaţiilor contabile, dar unul limitat din punct de vedere al unităţii gestionare atât în timp cât şi în spaţiu.

Aceste aspecte fac necesară utilizarea unor instrumente complementare:

- contabilitatea analitică sau de gestiune;
- contabilitatea bugetară;
- conturi consolidate.

Contabilitatea analitică sau de gestiune a luat naştere din nevoia resimţită de întreprindere să-şi cunoască mai bine costurile produselor, lucrărilor, serviciilor pentru a determina astfel preţurile de vânzare şi marjele realizabile pentru fiecare produs. Pe de altă parte, funcţia gestionară a contabilităţii nu se putea realiza aşa cum se prezintă informaţiile în contabilitatea generală, ci doar la nivel de detaliu pentru fiecare produs, lucrare, serviciu în parte.

Contabilitatea de gestiune este, deci, instrumentul de gestiune cu care s-a înarmat conducerea întreprinderii pentru a-şi satisface nevoile de informare în procesul de luare a deciziilor. Ea nu răspunde unor exigenţe sociale exterioare, ca urmare nu utilizează un limbaj comun tuturor societăţilor comerciale sau întreprinderilor. Rezultatele sale nu sunt făcute publice.

Contabilitatea de gestiune are diverse obiective, într-un număr destul de mare:

- urmăreşte să determine costurile diferitelor funcţii pe care şi le asumă întreprinderea (costurile pe activităţi);
- furnizează baza de evaluare a diferitelor elemente din bilanţ (stocuri);
- permite analiza şi explicarea rezultatelor prin compararea costurilor cu preţurile de vânzare a produselor, lucrărilor şi serviciilor;
- serveşte drept bază de pornire pentru contabilitatea bugetelor;
- stabileşte cheltuielile şi veniturile previzionate şi compară aceste cheltuieli şi venituri cu cele efectiv înregistrate.

Studiul abaterilor informaţiilor efective faţă de cele previzionate reprezintă o metodă importantă a controlului de gestiune. Calculul rentabilităţii unei organizaţii presupune existenţa unei contabilităţi analitice riguroase care să furnizeze informaţiile necesare pentru aceasta. În ultima vreme, contabilitatea de gestiune tinde să determine costul aşa zis social şi ecologic al afacerilor.

Informaţiile utilizate în contabilitatea de gestiune se bazează în mod esenţial pe cele furnizate de contabilitatea generală, dar procedurile sale cu privire la elaborarea şi prezentarea informaţiilor diferă de la o întreprindere la alta, căutându-se soluţia cea mai potrivită cu nevoile fiecărei întreprinderi în parte.

Elasticitatea de adaptare a contabilităţii analitice la specificul întreprinderilor are şi dezavantaje, cel mai important fiind acela că nu se poate realiza o comparaţie în timp şi spaţiu a informaţiilor.

Limitele contabilităţii de gestiune, mai ales în ceea ce priveşte calculaţia costurilor, se referă la aşa zisele calcule convenţionale. Astfel, problema repartizării cheltuielilor indirecte poate denatura informaţiile furnizate de contabilitatea de gestiune până la un nivel extrem de periculos. Deşi această problemă este foarte veche ea nu şi-a găsit o rezolvare satisfăcătoare în nici una dintre metodele de calculaţie practicate în lume.

Conturile consolidate reprezintă un instrument cu ajutorul căruia rezultatele operaţiilor şi situaţia financiară a societăţii mamă şi a filialelor sale sunt prezentate ca şi cum ar fi vorba de o singură întreprindere. Consolidarea a devenit un mod indispensabil de a cunoaşte patrimoniul, poziţia financiară şi rezultatele întreprinderii ce formează un grup.

Diferenţa între conturile sociale cumulate ale unor întreprinderi din grup şi conturile consolidate ale grupului este uneori foarte mare şi există chiar tendinţe de a denatura rezultatele unei componente a grupului în funcţie de politicile fiscale aplicate în zona în care-şi desfăşoară activitatea fiecare întreprindere.

Începuturile consolidării conturilor îşi au originea în S.U.A. la începutul secolului al XX-lea de unde apoi au fost preluate în Franţa şi Germania, relativ recent prin legislaţia adecvată.

Metoda de bază a consolidării este integrarea globală a fiecărui post a bilanţului şi a contului de rezultat sau de profit şi pierdere eliminând conturile reciproce pentru a evita înregistrările duble. Aceasta nu înseamnă că metoda integrării proporţionale şi metoda punerii în echivalenţă nu sunt utilizate acolo unde este cazul.

Consolidarea prezintă avantaje cum ar fi controlul intern al gestiunii filialelor şi îmbunătăţirea analizelor grupului. Dezavantajele sunt mai evidente în situaţia în care nu se realizează în mod corespunzător determinarea parametrului de consolidare, fixarea procentajului de control, modificarea de la un an la altul a perimetrului, conversia situaţiilor financiare redactate în monede deferite, etc.

Conturile consolidate ale grupurilor nu permit comparabilitatea informaţiilor pentru că metodele de consolidare sunt diferite şi pentru că activităţile sunt diverse.

Conturile previzionale au luat naştere relativ recent în anii ’80 din necesitatea de a preveni disfuncţionalităţile întreprinderilor şi din obligaţia unor întreprinderi, în anumite ţări, să întocmească documentele financiare previzionale. În Franţa întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare de 40.000.000 franci sau un număr de salariaţi mai mare de 100 sunt obligate să întocmească acest tip de document.

Conturile previzionale trebuie să furnizeze :

- pentru fiecare semestru - situaţia activului realizabil şi a celui disponibil precum şi a pasivului exigibil (datorii) eşalonat pe următoarele trei luni ulterioare sfârşitului de semestru;
- pentru fiecare an şi pentru trei luni după încheierea anului – un plan de finanţare previzional şi un cont de profit şi pierdere previzional. Acestea se revizuiesc la începutul celui de-al doilea semestru al fiecărui an;
- un raport al Consiliului de administraţie privind modul în care au fost întocmite documentele previzionale, baza informaţională utilizată în stabilirea anumitor nivele de activitate şi a anumitor rezultate preconizate a se obţine.

Prin conturile previzionale contabilitatea abandonează preocuparea sa de secole de a înregistra exclusiv fenomenele, procesele, operaţiunile ce au avut loc şi se orientează spre funcţia de prevedere deosebit de importantă pentru utilizatorii informaţiilor contabile şi mijloc de modernizare a acestei străvechi ştiinţe şi practici sociale.

1.10. Rezumat

În cadrul unităţii de învăţare 1 am trecut în revistă câteva aspecte privind apariţia şi evoluţia contabilităţii. În urma descoperirilor arheologice, începuturile rudimentare ale contabilităţii se manifestă pe oasele de animale, pereţii grotelor, sfori pe care se făceau noduri etc.

Contabilitatea în partidă dublă reprezintă o metodă de evidenţă contabilă în care înregistrarea operaţiilor se face concomitent în debitul unui cont şi în creditul altui cont (Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan", 1998: 755). Această tehnică se utilizează încă din secolul XIII în paralel cu contabilitatea în partidă simplă.

Apariţia partidei duble reprezintă un merit al contabililor italieni care, nemulţumiţi de partida simplă, au început să experimenteze şi să aplice contabilitatea în partidă dublă. Deci această metodă a apărut ca o reacţie la partida simplă din necesitatea obţinerii unor informaţii mult mai detaliate şi mai complete în legătură cu patrimoniul întreprinderilor.

Lucrările lui Luca Pacioli (în anul 1494 este publicat volumul Summa de l'Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita în care unul din capitole este intitulat „Tractatus de computis et scripturis" este rezervat contabilităţii) şi Benedetto Cotrugli (1573) constituie începutul abordării şi cercetării principiilor contabilităţii în partidă dublă.

Lui Simon Grisogno (1609) i se datorează forma articolului contabil, în care conturile corespondente sunt legate prin particula „la" (Demetrescu, 1972: 56).

Înţelegerea mecanismului contabilităţii în partidă dublă pleacă de la ecuaţia contabilă fundamentală şi derivatele sale:

Active = Capitaluri proprii + Datorii

În jocul social al contabilităţii, utilizatorii interpretează un rol extrem de important, ei reprezentând categoria de actori care dinamizează „disputa", impunând în anumite contexte, regulile ei.

Realitatea social-economică şi culturală a fiecărei ţări determină o ierarhie de priorităţi în rândul utilizatorilor. Recunoaşterea utilizatorului preferenţial al unui sistem contabil ne arată stadiul în care se află progresul contabilităţii într-o ţară sau alta:

- lumea anglo-saxonă, unde contabilitatea financiară este orientată spre satisfacerea cerinţelor informaţionale ale investitorilor, se plasează la nivelul cel mai înalt;
- ţările Europei comunitare continentale, în care Directiva a IV-a şi armonizarea legislaţiilor naţionale cu spiritul ei, au permis detaşarea contabilităţii de caracterul său instrumentalist, în serviciul prioritar al statului, aceasta devenind un sistem de informare privind întreprinderea şi pentru întreprindere;
- ţările în care contabilitatea îşi menţine, cu prioritate, un rol instrumentalist în folosul realizării interesului statal, prin diferite pârghii fiscale.

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate, vizează satisfacerea necesităţilor informaţionale ale unui complex de şapte categorii de utilizatori: investitorii, salariaţii, creditorii financiari, furnizorii şi alţi creditori comerciali, clienţii, guvernele şi instituţiile sale, precum şi publicul.

1.11. Concluzii

Partea introductivă, deşi poate „plictisitoare” pentru mulţi studenţi reprezintă o necesitate pentru completarea culturii contabile şi pentru realizarea unei imagini de ansamblu asupra apariţiei „ştiinţei conturilor”.

La ora actuală, sistemul de contabilitate este organizat în sistem dualist din punct de vedere teoretic, dar din punct de vedere practic avem în vedere sistemul monist. Acest aspect reprezintă o diferenţă dintre practica şi teoria contabilă.

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate, vizează satisfacerea necesităţilor informaţionale ale unui complex de şapte categorii de utilizatori: investitorii, salariaţii, creditorii financiari, furnizorii şi alţi creditori comerciali, clienţii, guvernele şi instituţiile sale, precum şi publicul.

1.12. Test de evaluare

1. Când şi cum a apărut contabilitatea?
2. Unde a apărut cel mai vechi cod de legi comerciale? Care este principala prevedere a acestuia?
3. Care sunt documentele contabile utilizate în Grecia şi Roma antică?
4. Rolul călugărilor templieri în contabilitatea Evului Mediu.
5. Cum au apărut conturile şi cum se prezentau? Cum au evoluat acestea?
6. Menţionaţi principalele controverse legate de apariţia partidei duble?
7. Contextul apariţiei societăţilor comerciale.
8. Prin ce se deosebeşte partida dublă de un cont cu 2 coloane?
9. Care sunt jurnalele menţionate de Luca Paciolo în lucrarea sa din anul 1494?
10. Ce rol a jucat contabilitatea în partidă dublă în capitalism?
11. Menţionaţi prevederile Ordonanţei lui Colbert, apărută în anul 1673 în Franţa.
12. Rolul Germaniei în dezvoltarea literaturii contabile şi prezentarea situaţiilor contabile
13. Premisele apariţiei contabilităţii de gestiune.
14. Unde şi când au apărut planurile contabile?
15. Preocupări actuale în domeniul contabilităţii
16. Care sunt principalele scopuri/finalităţi ale contabilităţii?
17. Rolul social al contabilităţii.
18. Enumeraţi şi explicaţi funcţiile sociale ale contabilităţii.
19. Care sunt cele trei sensuri ale finalităţii contabilităţii?
20. Care este rolul experţilor contabili în producerea informaţiei contabile? Există şi alţi producători, care?
21. Care sunt categoriile de utilizatori ai informaţiei contabile?

22. Precizaţi tipurile de bilanţ întocmite de Franţa, adaptate la cerinţele utilizatorilor informaţiei contabile.
23. Care sunt procedurile necesare pentru validarea informaţiei contabile din punct de vedere social?
24. Cum sunt grupate diversele categorii de ţări din punct de vede al normalizării contabilităţii?
25. Care sunt curentele contabile pe care este axată normalizarea contabilă?
26. Rolul profesionistului contabil.
27. Precizaţi modalităţile de organizare a contabilităţii întreprinderii?
28. Care sunt obiectivele contabilităţii generale? Cum se realizează aceste obiective?
29. Care este rolul contabilităţii de gestiune în furnizarea de informaţii contabile?
30. Enumeraţi obiectivele contabilităţii de gestiune.
31. Rolul conturilor consolidate. Unde şi când au apărut acestea?
32. Avantajele şi dezavantajele conturilor consolidate.
33. Care sunt informaţiile pe care trebuie să le furnizeze conturile consolidate?

1.13. Bibliografie

1. Calu Daniela Artemisa, *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România,* Editura Economică, Bucureşti, 2005.
2. Demetrescu Constantin, *Istoria contabilităţii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972.
3. Feleagă Niculae, *Sisteme contabile comparate*, Editura Economică, Bucureşti, 1999.
4. Ionaşcu Ion, *Epistemologia contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 1997.
5. Ristea Mihai, Olimid Lavinia, Calu Daniela Artemisa, *Sisteme contabile comparate,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2006.
6. Tabără Neculai, Horomnea Emil, Mircea Mirela-Cristina, *Contabilitate internaţională,* Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2009.
7. http://www.emeraldinsight.com/
8. http://www.jstor.org/
9. http://www.doaj.org/
10. http://repec.org/
11. http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx
12. http://www.ifac.org/
13. http://www.fasb.org/home

SISTEME CONTABILE INTERNAŢIONALE

Scopul urmărit: *cunoaşterea principalelor doctrine şi reglementări contabile internaţionale, regionale şi naţionale.*

Competenţele dobândite prin însuşirea conţinutului. În urma parcurgerii acestei unităţi de învăţare, studenţii vor putea să:

- *descrie structura componentelor situaţiilor financiare întocmite de către entităţile din sistemul anglo-saxon;*
- *explice principiile ce guvernează eşafodajul contabil în diverse sisteme contabile;*
- *dezvolte elementele abordate de Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare;*
- *identifice criterii de recunoaştere a activelor şi datoriilor în situaţiile financiare;*
- *explice distincţia între normele contabile româneşti şi normele contabile internaţionale;*

Timp mediu necesar pentru asimilarea unităţii de învăţare: 5 ore

---

Cuvinte cheie: cadrul general, situaţii financiare, active, normalizare

---

2.1. Sistemul contabil american

2.1.1. Evoluţia conceptelor în contabilitatea americană

Caracteristicile principale ale contabilităţii întreprinderilor din S.U.A. ar putea fi sintetizate într-un număr relativ mic de cuvinte:

- practicienii şi teoreticienii contabilităţii americane sunt la cel mai înalt nivel din punctul de vedere al conceptualizării contabilităţii. Pentru prima dată în istoria contabilităţii, în S.U.A. s-au creat cadre conceptuale, principiile contabile ajungând la un înalt nivel atât sub aspect teoretic cât şi al aplicării practice. Dezvoltarea normelor contabile în S.U.A. s-a făcut şi se face având mereu ca referinţă principiile contabile general acceptate.

- perfecţionarea teoriei contabilităţii se realizează în adevărate laboratoare de cercetare aparţinând universităţilor americane. Din acest punct de vedere, contabilitatea urmăreşte două aspecte oarecum antagoniste:
pe de o parte uniformizează practicile contabile prin normalizare, pe de altă parte, urmăreşte satisfacerea variaţiei cerinţelor informaţionale printr-o atitudine pozitivă din punct de vedere experimental. Normalizarea este urmată de armonizare, iar atitudinea pozitivă demonstrează faptul că informaţiile contabile nu pot fi obţinute de

dragul de a se obţine şi că ele trebuie să satisfacă cerinţele diferitelor categorii de utilizatori.

- întreprinderile americane se află în fruntea ierarhiei întreprinderilor multinaţionale ceea ce face ca normele contabile americane să influenţeze contabilităţile din întreaga lume. Din acest punct de vedere nu poate fi scăpat din vedere rolul şi ponderea pe care contabilitatea americană le au în influenţarea Comisiei Internaţionale a Standardelor Contabile.

Evoluţia ideilor în contabilitatea americană poate fi urmărită pe parcursul secolului XX. Prin anul 1922 definirea conceptului de contabilitate se face pornind de la rolul acesteia în viaţa întreprinderilor. Contabilităţii i se atribuie funcţia de înregistrare a valorilor, de organizare şi de clarificare a acestora astfel încât întreprinzătorii să poată utiliza capitalul disponibil.

În 1940 în sfera utilizatorilor informaţiilor înregistrate, organizate şi clasificate sunt incluşi şi alte categorii de investitori. Ulterior câmpul de aplicare al contabilităţii se extinde de la fenomene ce au avut loc în trecut, la evenimente viitoare, contabilitatea încercând să-şi asume o funcţie previzională.

Începând cu anii ’70, rolul contabilităţii în fundamentarea şi luarea deciziilor este tot mai mult accentuat prin lucrările şi normele elaborate în domeniul contabilităţii.

În ultimii zece ani s-a construit, astfel, o teorie normativă cu privire la contabilitate, conform căreia se stabileşte ceea ce trebuie să facă contabilitatea pentru a răspunde necesităţilor de informare a utilizatorilor.

În concluzie, se poate afirma că principiile contabile fundamentale au fost formulate şi aplicate ca urmare a numeroase cercetări realizate în laboratoarele universităţilor americane. Influenţa acestora asupra contabilităţilor internaţionale, în mod deosebit asupra Standardelor Internaţionale de Contabilitate este foarte mare. Această influenţă se explică prin gradul ridicat de rafinament la care a ajuns cercetarea contabilă americană, prin eforturile conjugate ale specialiştilor care a dus la crearea şi dezvoltarea unui cadru conceptual bine construit, instrument foarte eficient în perfecţionarea normalizării contabilităţii.

Acest cadru conceptual reprezintă un sistem logic de obiective şi de principii fundamentale legate între ele şi care pot conduce la formularea de norme solide, pot indica natura, rolul şi limitele contabilităţii financiare şi ale situaţiilor financiare întocmite de întreprindere.

2.1.2 Organismele contabile americane şi rolul acestora în normalizarea contabilităţii

Începutul normalizării contabilităţii americane poate fi considerat ca fiind anul 1887 când s-a creat Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi. Acesta a reprezentat instanţa profesională reprezentativă a experţilor contabili din S.U.A. şi în acelaşi timp sursa esenţială a doctrinei contabile.

Aceste considerente vin în contradicţie cu faptul că Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi a emis foarte puţine reguli vizând comunicarea informaţiilor contabile până în anul 1929.

De abia după criza din 1929 s-a descoperit că investitorii se găseau în neplăcuta postură de a deţine puţine informaţii despre întreprinderile în care-şi plasau banii. Se simte, cu această ocazie nevoia unei structuri conceptuale adecvate care să fie recunoscută de toţi utilizatorii posibili ai informaţiilor contabile.

Criza din 1929 a conştientizat publicul nu numai asupra lipsei informaţiilor contabile ci şi asupra caracterului înşelător al acestora. Reacţia autorităţilor publice a fost relativ promptă şi în 1933 Congresul American a creat Comisia Valorilor Mobiliare (S.E.C.).

Această comisie este una de tip guvernamental şi are puterea de a reglementa vânzarea de titluri şi de a exercita un control asupra a tot ceea ce este legat de titlurile tranzacţionate dar, în acelaşi timp se implică şi în doctrina contabilă prin aşa zisele norme S.X. RULES, care prezintă condiţiile de formă şi de fond pentru întocmirea documentelor de sinteză contabilă.

În ceea ce priveşte informarea publicului S.E.C. are atribuţia de a defini forma şi conţinutul situaţiilor financiare cuprinse în notele de informare destinate publicului cu ocazia emisiunilor de titluri sau în momentul când firmele sunt acceptate la bursă. Comisia defineşte rapoartele periodice prezentate de societăţile cotate la bursă şi impune acestora aplicarea anumitor principii contabile.

S.E.C. a colaborat cu alte instanţe profesionale reprezentative ale experţilor contabili. În acest fel Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi debutează în 1936 în formalizarea lucrărilor referitoare la principiile contabile şi creează un organism responsabil cu normalizarea, numit Comitetul privind procedurile contabile (C.A.P.), care a emis peste 50 buletine de cercetare în care tratează principiile contabile generale cunoscute.

Colaborarea dintre S.E.C. şi Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi, prin intermediul Comitetului privind procedurile contabile se concretizează în formulele standard de certificare de către auditori, şi de definire a unor principii contabile la care trebuie să adere toate societăţile admise la cota oficială a bursei.

În 1959 Comitetul privind procedurile contabile este înlocuit cu Consiliul principiilor contabile (A.P.B.), căruia i se asigură posibilităţi materiale, tehnice şi academice mult superioare. Acest organism şi-a propus reducerea numărului de prelucrări contabile alternative pentru tranzacţii identice.

Consiliul principiilor contabile a emis peste 30 opinii care au prescris contabilizări specifice pentru anumite tipuri particulare de tranzacţii. În lucrările consiliului sunt prezentate, mai mult sau mai puţin detaliat, mai mult sau mai puţin explicit, o serie de concepte grupate sub denumirea de principii contabile.

Pe lângă lucrările organismelor de normalizare amintite apar o serie de lucrări a unor autori în care conceptele contabile sunt tratate de pe poziţia fiecăruia.

Principiile contabile sunt grupate în:

- principii generale;
- principii general-operaţionale;
- principii generale de detaliu.

Pe lângă principii, sunt definite în lucrări aşa numitele postulate contabile, definite diferit de la un autor la altul, de la o lucrare la alta. O simplă parcurgere a principiilor şi postulatelor din lucrările normalizatorilor şi autorilor americani pun în

evidenţă utilizarea termenilor de obiective, concepte, principii, postulate cu o relativă lipsă de coerenţă, unii numind obiective ceea ce alţii consideră principii, în unele lucrări fiind tratate ca principii în altele ca postulate, etc.

Aceste fenomene atrag profesiei contabile americane critici severe din partea diverşilor autori, în prim plan aflându-se autorii francezi în domeniul contabilităţii. În urma acestor critici Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi decide, în 1971 formarea unei comisii pentru a pregăti un raport privind obiectivele contabilităţii, raport necesar viitoarelor cercetări în domeniul contabilităţii.

Pentru a limita influenţa Institutului American al Contabililor Publici Autorizaţi se creează, în 1972 Comitetul Standardelor de Contabilitate Financiară (F.A.S.B.). În acelaşi timp se recunoaşte contribuţia sectorului privat în stabilirea standardelor contabilităţii financiare.

În 1973 S.E.C. recunoaşte valoarea normelor emise de Comitetul Standardelor de Contabilitate Financiară şi le declară obligatorii pentru societăţile cotate la bursă. Comitetul Standardelor de Contabilitate Financiară se diferenţiază prin compoziţia sa, cât şi prin independenţa atât faţă de profesia contabilă, cât şi faţă de cea publică. Tutela acestui comitet o are un organism privat, respectiv Fundaţia Contabilităţii Financiare.

În elaborarea şi punerea în aplicare a normelor, Comitetul Standardelor de Contabilitate Financiară procedează după următoarea manieră:

- desemnează un grup de experţi tehnici din diverse domenii de activitate dar care sunt profesionişti contabili cu vechi state pentru a viza proiectele de norme;
- examinează doctrina existentă cu privire la subiectul normelor şi regulilor ce urmează a fi aplicate;
- publică în detaliu diferite probleme ridicate de subiectul în cauză şi soluţiile posibile ale acestora;
- prezintă lucrările în audienţă publică;
- difuzează, sub forma unui sondaj proiectul de norme în vederea culegerii de comentarii din partea publicului avizat.

Până în 1991 Comitetul Standardelor de Contabilitate Financiară publicase peste 100 standarde. În paralel a redactat cadrul conceptual de bază referitor la contabilitatea financiară, valoarea acestui cadru conceptual rezultând din coerenţa normelor şi din independenţa organismelor de normalizare.

Coerenţa se referă la a atribui contabilităţii anumite obiective care diferă în funcţie de utilizatorii informaţiei contabile. Se creează, astfel un cadru instituţional care presupune angajarea unor specialişti capabili să facă faţă sarcinilor care le stau în faţă.

Studiile care au condus la crearea cadrului conceptual sunt în număr de şase, se numesc enunţuri ale conceptelor contabilităţii financiare şi se referă la:

- obiectivele comunicării financiare de către întreprinderi sau societăţi comerciale;
- caracteristicile calitative ale informaţiilor contabile;
- elementele situaţiilor financiare ale societăţilor comerciale;
- obiectivele comunicării financiare de către organizaţiile cu scop nelucrativ;

- recunoaşterea şi măsurarea situaţiilor financiare a întreprinderilor;
- elemente ale situaţiilor financiare.

Cadrul conceptual rezultă din enunţurile conceptelor contabilităţii financiare, şi este puternic influenţat de mediul social şi economic american. Se resimte rolul fundamental jucat de întreprinderile foarte mari, influenţa puternică a pieţii financiare, a creditului şi independenţa dintre regulile fiscale şi cele contabile.

În materie de obiective, cadrul conceptual al Comitetului Standardelor de Contabilitate Financiară dă prioritate informaţiilor necesare investitorilor, în special celor care deţin titluri de creanţă (obligaţiuni).

În centrul activităţii informative este pusă noţiunea de rezultat, dar şi aceea de cash-flow (fluxuri de trezorerie). Atenţia acordată cash-flow-ului diferenţiază contabilitatea americană de cea europeană.

De dată relativ recentă, în contabilitatea americană este apariţia şi a altor organisme cum ar fi Grupul pentru obiective de urgenţă, care se ocupă de conceptele şi noţiunile cu care operează contabilitatea.

Totodată trebuie menţionată preocuparea S.E.C. pentru impunerea auditării situaţiilor financiare anuale şi pentru verificarea modului cum sunt respectate standardele de audit în efectuarea auditării.

2.1.3. Principiile contabile fundamentale ale contabilităţii americane

În urma numeroaselor preocupări privind definirea şi stabilirea principiilor contabile fundamentale la ora actuală o întreprindere americană trebuie să respecte următoarele principii fundamentale ale contabilităţii:

1.Principiul anualităţii sau a contabilităţii de angajament - conform căruia determinarea rezultatelor trebuie să se facă ţinând seama de cheltuielile angajate în cursul exerciţiului şi de veniturile obţinute fără a lua în considerare dacă operaţiile respective generează sau nu fluxuri de trezorerie (plăţi şi încasări).

În literatura americană acest principiu se numeşte principiul specializării exerciţiilor. În contabilitatea americană aplicarea acestui principiu se face în corelare cu alte reguli, cum ar fi cele privind conectarea cheltuielilor cu veniturile şi a realizării veniturilor.

2.Principiul continuităţii exploatării - presupune că viaţa întreprinderii se etalează pe mai multe exerciţii financiare şi că încetarea activităţii întreprinderii nu este previzibilă în viitorul apropiat. În caz contrar, metodele de evaluare a posturilor de activ şi pasiv se schimbă radical.

3.Principiul prudenţei – conform căruia un minus de valoare este înregistrat încă din momentul în care este probabil, în timp ce un plus de valoare se înregistrează doar când este efectiv realizat.

4.Principiul permanenţei metodelor – conform căruia întreprinderile trebuie să utilizeze aceleaşi practici contabile de la un exerciţiu financiar la altul. Prin anexe sunt sesizate orice „încălcări” a acestui principiu, ele trebuind să fie justificate. Se cuantifică rezultatul încălcării acestui principiu. Principiul nu poate fi încălcat decât atunci când se rectifică o eroare sau are loc o modificare importantă a contextului economic.

5.Principiul valorii de achiziţie sau a costului istoric – conform căruia atribuirea unei valori elementelor de activ şi de pasiv se face corespunzător valorii de achiziţie. Este numit şi principiul stabilităţii monetare sau al nominalismului monetar.

6.Principiul bunei informări – se referă la obligaţia de a prezenta situaţiile financiare ale întreprinderilor astfel încât să reflecte fidel şi complet situaţia financiară a întreprinderii şi rezultatele activităţii sale.

7.Principiul conectării cheltuielilor cu veniturile – presupune determinare a veniturilor unui exerciţiu financiar, iar apoi înregistrarea cheltuielilor care sunt conectate venitului. Cheltuielile astfel înregistrate se deduc din venit pentru a stabili rezultatul net. Din aplicarea acestui principiu decurg toate operaţiile de regularizare ce se efectuează la sfârşitul exerciţiului financiar.

8.Principiul importanţei relative – presupune ca în situaţiile financiare să fie prezentate toate informaţiile considerate a fi importante, adică cele care pot influenţa deciziile utilizatorilor.

O informaţie este importantă atunci când este probabil ca utilizatorul să acţioneze diferit în lipsa ei.O informaţie este neglijabilă atunci când lipsa acesteia nu influenţează decizia utilizatorului. Această informaţie neglijabilă poate lipsi din situaţiile financiare fără să afecteze calitatea acestora.

Conform acestui principiu, prelucrarea informaţiilor care au un impact redus asupra întreprinderii poate să se facă cu mai mică precizie şi chiar cu abateri de la aplicarea regulilor de prelucrare. Scopul acestui principiu este de a simplifica prelucrarea informaţiilor contabile pentru a obţine un raport cât mai bun între eficienţă şi costul acestor informaţii.

9.Principiul obiectivităţii – conform căruia situaţiile financiare trebuie să conţină informaţii verificabile şi determinate cu obiectivitate.

10.Principiul realizării – presupune că un profit nu poate fi constatat în afara unei operaţiuni desfăşurate de o întreprindere cu un terţ (vânzare, prestare, executare, etc.).

11.Principiul primordialităţii realităţii asupra formei – conform căruia tranzacţiile şi evenimentele din viaţa întreprinderii trebuie să fie înregistrate în acord cu natura lor şi cu realitatea economico-financiară fără a ţine cont de aparenţa juridică. Este un principiu tipic contabilităţii anglo-saxone.

12.Principiul separării patrimoniale – conform căruia orice întreprindere este considerată ca o entitate distinctă de cei ce o posedă şi de orice altă întreprindere cu care întreţine relaţii economice.

În literatura americană de specialitate există o serie de puncte de vedere care încearcă să ierarhizeze principiile contabile prezentate anterior. Aceste puncte de vedere se caracterizează prin acceptarea unui concept dominant reprezentat de „prezentarea corectă” sau imaginea fidelă şi separarea principiilor în principii de rangul unu şi principii de rangul doi.

Principiile de rangul unu sunt considerate axiome şi se referă la:

- principiul separării patrimoniului;
- principiul costului istoric;
- principiul continuităţii activităţii;
- principiul specializării exerciţiilor.

Principiile de rangul doi au rolul de a garanta calitatea superioară a întocmirii şi prezentării situaţiilor financiare şi se referă la celelalte principii (din cele 12 prezentate anterior).

2.1.4. Forma juridică a întreprinderilor americane

În S.U.A. o societate se constituie în una din următoarele forme juridice:
- ca întreprindere individuală sau proprietorship;
- ca societate de persoane sau partenership;
- ca societate pe acţiuni sau corporation.

În funcţie de forma juridică în mod corespunzător, capitalurile proprii ale acestor tipuri de societăţi au denumiri specifice:

- Întreprinderea individuală este o întreprindere mică posedată de o singură persoană, de regulă meşteşugar sau comerciant. Într-o astfel de întreprindere poate exista o confuzie între patrimoniul personal şi cel social chiar dacă din punct de vedere contabil activitatea comercială este considerată de sine stătătoare.

- Societăţile de persoane sunt societăţi comparabile din punct de vedere funcţional cu societăţile în nume colectiv (S.N.C.). În practică se întâlnesc două variante ale societăţilor de persoane : general partenership şi limited partenership.

General partenership este o societate cu cel puţin doi asociaţi responsabili solidar şi nelimitat faţă de datoriile sociale.

Limited partenership este apropiată de funcţiile unei societăţi cu răspundere limitată cu cel puţin doi asociaţi care răspund doar până la nivelul părţilor lor sociale.

-Corporation este o societate pe acţiuni cu personalitate distinctă de cea a acţionarilor. În practică se întâlnesc mai multe variante de corporation:

- societate cu scop lucrativ–profit corporation;
- societate cu scop nelucrativ–nonprofit corporation;
- societate care face apel la economisirea publicului – public corporation;
- societate închisă cu acţiuni rezervate pentru câţiva acţionari – closely held corporation;
- societate cotată la bursă aflată pe lista de la bursă – listed corporation;
- societate necotată la bursă – nonlisted corporation.

2.1.5. Documentele de sinteză contabilă în contabilitatea americană

Principalele trei documente pe care trebuie să le întocmească societăţile americane sunt: bilanţul, contul de profit şi pierdere şi tabloul de finanţare.

Bilanţul contabil se poate prezenta în contabilitatea americană în format vertical sau tip listă, sau în format orizontal sau tip balanţă.

În formatul orizontal activul este reprezentat de bunuri, iar pasivul de datorii şi capitaluri proprii. Prezentarea orizontală este cel mai adesea utilizată. Activele sunt clasificate în ordinea descrescătoare a lichidităţii lor, iar pasivele în ordinea descrescătoare a exigibilităţii. Întreprinderile americane nu sunt obligate să întocmească un bilanţ conform unui model standard. Forma orizontală a modelului de bilanţ se prezintă ca mai jos:

Bilanţ

ACTIVE Active circulante Imobilizări corporale Imobilizări necorporale	DATORII Datorii pe termen scurt Datorii pe termen lung CAPITALURI PROPRII Capital Rezerve
TOTAL ACTIVE	**TOTAL DATORII ŞI CAPITALURI PROPRII**

Ecuaţia de bază a bilanţului este :

ACTIVE = DATORII + CAPITALURI PROPRII

În formatul vertical sau tip listă bilanţul conţine aceleaşi elemente, aranjate însă pe verticală, în ordinea: active, datorii, capitaluri proprii.

ACTIVE CIRCULANTE
ACTIVE TANGIBILE FIXE
ACTIVE INTANGIBILE FIXE
DATORII CURENTE
DATORII PE TERMEN LUNG
CAPITALURI PROPRII

În oricare din cele două forme de prezentare a bilanţului se pot pune în evidenţă anumite componente ale acestuia şi în funcţie de acestea bilanţul capătă forme distincte. Astfel pentru punerea în evidenţă a capitalurilor proprii acestea vor ocupa în bilanţ o poziţie care să accentueze reprezentarea lor juridică. Prin aceasta datoriile se evidenţiază ca şi parte ce revine creditorilor, iar capitalurile proprii ca şi parte ce revine acţionarilor sau asociaţilor (a se vedea definiţiile noţiunilor de active, datori şi capitaluri proprii din Reglementările de armonizare a contabilităţii cu Directiva a-4-a C.E.E. şi Standardele de contabilitate aprobate prin OMF 94/2001).

Activele sunt resurse aflate la dispoziţia întreprinderii din evenimente sau fenomene trecute şi de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Datoriile sunt obligaţii ale întreprinderii provenite din fenomene şi evenimente trecute şi pentru decontarea cărora se aşteaptă să iasă resurse din întreprindere.

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor sau asociaţilor în activele întreprinderii după deducerea datoriilor acesteia.

O formă de bilanţ întocmit de întreprinderile americane pune în evidenţă fondul de rulment. Această formă de bilanţ compară activele curente cu datoriile curente, capitalurile permanente cu activele fixe şi determină fondul de rulment ca diferenţă între capitalurile permanente şi utilizări permanente respectiv active fixe.

Structura de detaliu a bilanţului cuprinde toate elementele ce formează grupele regăsite în bilanţurile prezentate mai sus.

Active circulante cuprind: disponibilităţi; titluri de plasament; efecte de încasat; creanţe pe termen scurt; stocuri; cheltuieli înregistrate în avans.

Active fixe cuprind: terenuri; construcţii; echipament tehnologic; mijloace de transport; alte mijloace fixe; imobilizări financiare; imobilizări necorporale; investiţii sau imobilizări în curs.

Datoriile pe termen scurt reprezintă: împrumuturi bancare pe termen de sub un an, datorii-furnizori, datorii- alţi creditori, efecte de plătit, împrumuturi şi taxe de plătit, etc.

Datoriile pe termen lung reprezintă: împrumuturi mai mari de un an; obligaţiuni.

Capitalurile proprii cuprind: capital social; prime de capital; rezerve; fonduri cu destinaţie predeterminată; rezultatul.

Contul de profit şi pierdere se prezintă în contabilitatea americană în format listă. În structura sa se regăsesc venituri şi cheltuieli. Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile atunci rezultatul exerciţiului este beneficiu, iar dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile atunci rezultatul exerciţiului este pierdere.

Clasificarea cheltuielilor şi gruparea lor în contul de profit şi pierdere se face după destinaţia acestora sau după funcţiile întreprinderii. Normele americane disting următoarele funcţii ale întreprinderii după care se grupează cheltuielile în contul de profit şi pierdere:

-funcţia de producţie (costul bunurilor vândute);

-funcţia de vânzare (costul vânzării);

-funcţia administrativă (costurile generale de administraţie);

-funcţia financiară (costurile creditelor, dobânzile).

Elementele extraordinare apare distinct în structura contului de profit şi pierdere, impozitul de plătit apare în doua poziţii distincte, respectiv impozit pe beneficiu curent şi impozit din operaţii excepţionale. La societăţile pe acţiuni în contul de profit şi pierdere se cuprind şi numărul acţiunilor şi profitul sau beneficiul pe acţiune.

Contul de profit şi pierdere american nu pune în evidenţă valoarea adăugată şi nici producţia exerciţiului, cum se întâmplă cu contul de profit şi pierdere din contabilităţile europene. În România valoarea adăugată şi producţia exerciţiului sunt puse în evidenţă prin soldurile intermediare de gestiune.

Noţiunea fundamentală este aceea de cost al bunurilor vândute fără a se face distincţie între mărfurile vândute şi producţia vândută, chiar dacă apare elementul vânzări nete, nu este făcută precizare dacă se referă la vânzările de mărfuri sau de produse.

Din punct de vedere al procedurilor contabilii americani utilizează pentru a întocmi contul de profit şi pierdere, informaţii generate de contabilitatea analitică, respectiv modalităţi de identificare şi calcul a cheltuielilor directe şi indirecte care formează costul bunurilor vândute.

Deşi cheltuielile de exploatare sunt grupate după funcţiile întreprinderii, în contabilitatea americană se pot identifica cele trei categorii de venituri şi cheltuieli respectiv de exploatare, financiare şi excepţionale.

Costul bunurilor vândute se calculează în mod diferit după cum este vorba de o întreprindere de distribuţie sau de producţie.

În cazul activităţii de distribuţie costul mărfurilor vândute este egal cu stocul iniţial de marfă plus cumpărările din cursul perioadei minus stocul final de mărfuri.

În cazul întreprinderilor productive costul producţiei vândute se determină după relaţia: costul producţiei vândute egal cu stocul iniţial de produse finite plus costul producţiei perioadei minus stocul final de produse finite. Această formulă presupune stabilirea costului producţiei perioadei prin metode şi procedee specifice contabilităţii analitice.

Amortizarea luată în calculul costurilor este tratată diferit pentru imobilizări corporale (ca depreciere), faţă de cele necorporale (ca recuperare a valorilor investite). La întreprinderile industriale de producţie amortizările pot fi considerate cheltuieli indirecte sau cheltuieli generale. În această situaţie nu apar distinct în contul de profit şi pierdere.

Elementele extraordinare trebuie să fie caracterizate de *neobişnuit* sau *excepţional*. În general pentru a aprecia un eveniment ca fiind ordinar sau extraordinar se ţine seama de mediul în care acţionează întreprinderea.

Sunt considerate evenimente extraordinare cazurile de forţă majoră cu condiţia să nu mai fi apărut niciodată în trecut în locul respectiv, precum şi pierderile determinate de exproprieri sau de efectele unei legi noi.

Plusurile şi minusurile din cedarea imobilizărilor nu sunt considerate elemente extraordinare ci venituri respectiv cheltuieli din categoria diverse.

Tabloul fluxurilor de trezorerie este solicitat conform regulamentelor americane tuturor societăţilor care au drept scop obţinerea de profit. Tabloul fluxurilor de trezorerie informează utilizatorii asupra fluxurilor de trezorerie (încasări, păţi) în cursul exerciţiului financiar şi are trei componente:

- fluxuri de trezorerie generate de exploatare;
- fluxuri de trezorerie din operaţiuni de investiţii;
- fluxuri de trezorerie care rezultă din finanţare.

În noţiunea de trezorerie sunt incluse disponibilităţi băneşti (numerar, bancare), împrumuturi bancare pe termen scurt, titluri de plasament (pe o perioadă mai mică de trei luni) şi alte elemente similare.

Fluxurile de trezorerie din operaţiuni de investiţii cuprind intrările în trezorerie din vânzarea imobilizărilor şi rambursarea împrumuturilor acordate pe termen lung, respectiv ieşiri din trezorerie pentru achiziţii de imobilizări şi acordarea de împrumuturi pe termen lung.

Fluxurile de trezorerie care rezultă din finanţare conţin intrări în trezorerie din emisiuni de acţiuni, emisiuni de obligaţiuni, împrumuturi ipotecare şi ieşiri de trezorerie pentru plăţi către acţionari sau asociaţi, răscumpărarea acţiunilor proprii, rambursări de împrumuturi obligatare şi ipotecare, alte plăţi în favoarea creditorilor.

Fluxurile de trezorerie generate de exploatare cuprind intrări în trezorerie din vânzări şi prestări servicii, din dobânzi şi dividende la acţiunile deţinute, alte încasări şi ieşiri din trezorerie pentru achiziţii de materii prime sau mărfuri, plăţi către salariaţi, plăţi de dobânzi, impozite, taxe, amenzi, redevenţe, alte plăţi.

Există fluxuri contabile care nu influenţează trezoreria ca de exemplu conversia obligaţiunilor în acţiuni, achiziţionarea unor imobile prin leasing. Aceste

fluxuri sunt menţionate sub forma unui tabel sau sub formă descriptivă de regulă în aceeaşi pagină cu tabloul fluxurilor de trezorerie.

2.1.6. Reguli particulare existente în contabilitatea americană

Există mai multe categorii de reguli particulare în contabilitatea americană. Dintre acestea prezentăm:

A. **Regulile referitoare la contabilitatea activelor fixe** privesc în principal evaluarea acestora şi recuperarea valorii prin amortizare.

În contabilitatea americană principiul costului istoric are o mare importanţă, iar cheltuielile sunt recunoscute numai atunci când consumurile generează venituri. Aproape nici o dată nu are loc reevaluarea activelor fixe, în schimb se efectuează scăderi de valoare a acestora în mod ocazional.

Costul de achiziţie istoric cuprinde preţul facturat, cheltuielile de transport, cheltuielile de asigurare, cheltuielile de instalare.

Recuperarea valorii activelor fixe pe perioada duratei lor de viaţă se face în mod sistematic şi raţional. Sunt acceptate mai multe metode de calcul a amortizării, dar metoda liniară este preponderentă. Celelalte metode acceptate sunt:

- metoda unitară de producţie stabileşte o relaţie între depreciere şi utilizare, practic faţă de metoda liniară care repartizează costul activului fix în perioade de timp, această metodă repartizează costul activului fix asupra orelor de utilizare prevăzute. Este o metodă utilă în cazul în care utilizarea diferă de la un exerciţiu financiar la altul;
- metoda SOFTY este o metodă de amortizare accelerată;
- metoda degresivă se utilizează pentru o singură valoare (k=2).

B.**Contabilitatea contractelor de locaţie financiar**ă se realizează având ca fundament principiul priorităţii realităţii economice asupra juridicului.

Contractele de locaţie financiară se caracterizează prin aceea că proprietatea bunurilor închiriate rămâne celui care închiriază, chiriaşul preluând uneori chiar şi riscul utilizării bunului, dar nu şi celelalte atribute ale proprietăţii. Prelucrarea contabilă la chiriaş presupune înscrierea unui activ în contrapartidă cu o datorie la semnarea contractului. În România ae tratează similar leasingul financiar, bunurile fiind considerate intrate odată cu semnarea contractului şi preluarea activului, concomitent înregistrându-se şi datoria faţpă de proprietarul bunului (operatorul de leasing).

La proprietar înregistrările privind transferul proprietăţii bunurilor nu au relevanţă, acesta fiind considerat un furnizor de servicii.

Spre deosebire de alte legislaţii, în legislaţia americană contractele de natură financiară trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

- proprietatea bunurilor se transferă automat la sfârşitul contractului;
- durata contractului este cel puţin egală cu 75% din durata de viaţă a bunului;
- valoarea actualizată a plăţilor sub formă de chirii şi dobânzi este cel puţin 90% din valoarea de piaţă;
- chiriaşul poate achiziţiona bunul în cursul contractului.

C.**Contabilitatea stocurilor** este de asemenea particularizată prin modalităţi de evaluare ale acestora.

Stocurile se evaluează aproape în toate cazurile la cea mai mică valoare între cost şi preţul pieţei. Prin cost se înţelege cost de înlocuire. Majoritatea companiilor americane utilizează metoda LIFO spre deosebire de contabilitatea engleză.

D.**Contabilitatea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare** porneşte de la definiţia cercetării ca fiind activitatea care vizează dobândirea de cunoştinţe noi în speranţa că ele vor fi utilizate pentru a pune la punct servicii noi, produse noi, etc. Se defineşte de asemenea dezvoltarea ca fiind punerea la punct de produse noi, servicii noi, procedee şi tehnici noi. Nu constituie cercetare-dezvoltare adaptările periodice ale produselor şi nici studiile de piaţă.

Din punct de vedere al prelucrării contabile cheltuielile de cercetare-dezvoltare se înregistrează ca active distincte foarte rar, de regulă ele se înregistrează direct pe cheltuieli şi se prind distinct în contul de profit şi pierdere.

Programele informatice se înregistrează făcând distincţie între costurile angajate înainte de a demonstra fezabilitatea programului, care se trec pe cheltuieli, şi costurile făcute după demonstrarea fezabilităţii programului, care se înregistrează ca activ. Cheltuielile făcute cu programele informatice sunt tratate similar cu cheltuielile de cercetare-dezvoltare.

E. În ceea ce priveşte **contabilitatea impozitului pe profit** în S.U.A. se aplică metoda impozitului amânat sau a reportului de impozit, se creează un post bilanţier „Impozite declarate" utilizat pentru a pune de acord bilanţul economic cu cel fiscal.

Aspectul declarării impozitului este valabil de exemplu în cazul amortizării accelerate. Prin contul „Impozite declarate" se pune de acord fiscalitatea cu contabilitatea.

Contul de impozite amânate este un cont de ordine şi evidenţă care nu implică o exigibilitate, este situat între datorii pe termen lung şi capitaluri proprii.

F. **Estimarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor clienţi.** Spre deosebire de contabilitatea europeană unde provizioanele se constituie pentru creanţe dubioase (falimentare), în S.U.A. se constituie provizioane legate de clienţi şi pentru returnarea bunurilor vândute şi pentru litigiile legate de acestea.

Se utilizează mai multe metode de estimare a provizioanelor de constituit cu condiţia ca acestea să reflecte fidel activitatea economică. Cele mai utilizate metode sunt: metoda contului de profit şi pierdere; metoda bilanţieră.

Metoda contului de profit şi pierdere permite determinarea mărimi provizionului pentru creanţe dubioase pe baza unui procent aplicat la vânzările neîncasate. Procentul este determinat analizând datele istorice din contabilitate.

Metoda bilanţieră pune în evidenţă relaţia dintre vechimea creanţei şi probabilitatea de încasare şi presupune o analiză a creanţelor la închiderea contului. Sunt analizate datele istorice din contabilitate.

2.2. Contabilitatea în Anglia

2.2.1. Particularităţi ale evoluţiei contabilităţii în Anglia

Cele mai importante şi vizibile particularităţi ale contabilităţii engleze sunt: simplitatea şi specificitatea. Acest ultim aspect se referă la faptul că britanicii au construit o şcoală de contabilitate anglo-saxonă.

După ce au importat contabilitatea în partidă dublă din Italia, britanicii au exportat profesia contabilă liberală şi conceptul de imagine fidelă, astfel că dacă am încerca să numărăm puterile dominante în contabilitate de-a lungul timpului am putea spune că la început contabilitatea a fost dominată de italieni, la sfârşitul mileniului II după Hristos contabilitatea este dominată de americani, iar între cele două dominaţii o lungă perioadă de timp britanicii au făcut legea în domeniul contabilităţii.

Mediul economic britanic a influenţat puternic sistemul contabil. Revoluţia industrială britanică a început cu dezvoltarea sectorului manufacturier şi al comerţului. Dezvoltarea comerţului a impulsionat activitatea în sistemul bancar, negustorii apelând la finanţarea pe termen scurt. Ca urmare s-au dezvoltat băncile în special băncile mici. Lipsa unor bănci puternice a determinat industria să apeleze şi la economisirea publică astfel că se dezvoltă rolul bursei. Prin faptul că deţin titluri la unele din întreprinderile industriale creditorii mici şi numeroşi, reprezentaţi de populaţie, devin utilizatori ai informaţiilor contabile, ca urmare acestea trebuie să fie corespunzătoare sub toate aspectele şi să fie publicate periodic.

Se nasc conceptele de comunicare a informaţiilor contabile şi de bună informare a publicului. Informaţiile trebuie să fie în spiritul adevărului şi corectitudinii ceea ce în fond înseamnă imagine fidelă. Nevoia de a comunica informaţii contabile generează la rândul ei nevoia de normalizare contabilă. În domeniul normalizării contabile, spre deosebire de Franţa, rolul principal nu este al statului ci al profesiei contabile şi al asociaţiilor profesionale ale acestora.

Spre deosebire de ceea ce se întâmplă pe continent, profesionistul contabil britanic nu are o misiune legală care să-l oblige în a pune în evidenţă delicte, ci una profesională care impune respectarea normelor profesionale în domeniu.

Normalizarea contabilităţii britanice este rolul experienţei profesiei liberale contabile. Acest aspect este pus în evidenţă în directivele europene a IV-a şi a VII-a care preiau texte contabile din legile societăţilor comerciale engleze.

Directivele europene impun, într-o oarecare măsură britanicilor să realizeze normalizarea contabilităţii împreună cu autoritatea de stat, dar cu toate acestea contribuţia legiuitorului este foarte redusă. În marea majoritate a reglementărilor contabile ulterioare, influenţa organismelor de stat este greu de depistat.

În reglementările contabile britanice nu există un plan de conturi normalizat şi nu există scheme de înregistrare şi ţinere a registrelor contabile obligatorii, totul se reduce la satisfacerea obligaţiilor prevăzute în materie de întocmire şi de publicare a conturilor anuale.

Din punct de vedere al întreprinderilor, ca desfăşurare a activităţii, în economia britanică acestea sunt de tipul societăţi pe acţiuni, societăţi cu răspundere limitată, societăţi în participaţie (comparabilă cu societatea în nume colectiv), antreprenorului individual şi sucursale a unor întreprinderi străine.

Dispoziţiile legale referitoare la societăţile comerciale se aplică numai primelor două categorii. Acestea trebuie să prezinte acţionarilor un bilanţ, un cont de profit şi pierdere şi o anexă. Cele trei documente formează un ansamblu ce se supune controlului auditorului şi care trebuie să prezinte imaginea fidelă.

Începând cu 1989 societăţile cotate la bursă pot prezenta acţionarilor un rezumat al situaţiei financiare şi, numai la cererea expresă a acestora, sunt obligate să prezinte situaţiile financiare complete. În ceea ce priveşte publicarea situaţiilor financiare obligativitatea depinde de mărimea societăţii. Mărimea este judecată după totalul bilanţier, cifra de afaceri şi efectivul de salariaţi. În funcţie de aceste criterii întreprinderile sunt:

- întreprinderi mici - totalul bilanţului să fie mai mic de 975.000 lire, cifra de afaceri mai mică de 2.000.000 lire, efectivul de salariaţi mai mic de 50 salariaţi.
- întreprinderi mijlocii - totalul bilanţului mai mic de 3.900.000 lire, cifra de afaceri mai mică de 8.000.000 lire, efectivul de salariaţi mai mic de 250 salariaţi.
- întreprinderi mari – restul care depăşesc nivelul indicatorilor de mai sus.

Obligaţiile de publicare şi auditare sunt:

- pentru întreprinderile mici bilanţul se poate reduce la rubricile principale, iar anexele se depun într-un număr limitat, acestea sunt însoţite de raportul auditorului. Contul de profit şi pierdere, raportul de gestiune şi tabloul de finanţare nu sunt obligatorii;
- pentru întreprinderile mijlocii bilanţul se depune într-o structură completă, contul de profit şi pierdere se prezintă simplificat, anexa se depune în totalitate şi trebuie însoţite de tabloul de finanţare şi raportul de gestiune;
- evident la întreprinderile mari nu există nici o derogare de la totalitatea şi integralitatea documentelor de sinteză contabilă.

În ceea ce priveşte relaţia contabilitate – fiscalitate, chiar dacă contabilitatea britanică trebuie să furnizeze şi ea informaţii fiscale, sistemul contabil este independent de cel fiscal. Această independenţă înseamnă că este posibil să se reevalueze în contabilitate imobilizările fără ca acestea să aibă implicaţii fiscale. Obligaţiile fiscale sunt generate numai de plusurile de valoare rezultate din vânzare. Înţelegerea contabilităţii britanice se poate face şi fără nici o cunoştinţă fiscală. Legislaţia fiscală, destul de complexă este dominată de legea finanţelor anuale. Anul bugetar începe la 6 aprilie şi corespunde anului de impozitare.

Trei caracteristici principale definesc **sistemul fiscal britanic:**

- Impozitul asupra societăţii se aplică profiturilor (beneficii şi plusuri de valoare în capital) societăţilor. Rata normală de impozitare este de 33% şi se practică şi o rată redusă de 25%. Acest impozit se plăteşte în 9 luni de la închiderea exerciţiului fiscal. Nu se varsă avansuri pentru impozit în cursul anului numai în situaţia în care se distribuie dividende;
- T.V.A. a intrat în vigoare în vigoare în aprilie 1973 şi se impozitează toate întreprinderile care anual efectuează operaţiuni superioare unui anumit plafon (37.000 lire). De asemenea se impozitează importurile indiferent de persoanele care le face, cotele utilizate sunt: 17,5% considerată o cotă normală şi o cotă zero pentru alimente, cărţi, servicii transport, educaţie, sănătate;

- Impozitele asupra plusurilor de valoare, în special atunci când sunt realizate din cesiunea unor elemente de activ, a unor imobilizări, echipamente, etc. Acestea se impozitează numai dacă într-un termen de trei ani nu s-au achiziţionat alte imobilizări de aceeaşi natură. Minusurile de valoare din cesiunile de active se reportează nedefinit şi se completează cu plusurile de valoare viitoare.

În ceea ce priveşte relaţia contabilitate – piaţă financiară, bursa a elaborat o serie de reguli specifice pentru societăţile cotate la bursă, reguli care se referă la informaţii complementare în conturile anuale şi la publicarea de situaţii financiare particulare.

Informaţiile complementare vizează analiza rezultatelor pe sectoare, analiza cifrei de afaceri pe sectoare, recapitularea sintetică a datelor financiare din ultimele 5 exerciţii financiare.

Situaţiile financiare particulare pe care societăţile cotate trebuie să le publice sunt rezultate provizorii şi un raport semestrial (contul de profit şi pierdere) simplificat şi o recapitulare a operaţiilor din primele 6 luni ale exerciţiului financiar. Acestea se transmit acţionarilor dar nu este obligatorie auditarea lor.

2.2.2. Normalizarea contabilităţii britanice

Sursele de drept contabil britanic sunt: legea societăţilor, consiliul normelor contabile şi bursa. Până în 1970 practic în Marea Britanie nu a existat o normalizare contabilă restrictivă, singurele norme datând din 1947, fiind cele referitoare la prezentarea conturilor societăţii, norme incluse de legea societăţilor.

Cu toate că legile referitoare la societăţi sunt vechi (1844-1850) ele nu se referă la contabilitate. Modul de ţinere al contabilităţii şi exercitare a controlului în acest domeniu figurează de abia în legislaţia ultimilor 50 de ani (în mod special din 1970 încoace).

Ultimele reglementări în domeniul contabilităţii sunt armonizate cu prevederile Directivelor a IV-a şi a VII-a a C.E.E. Unele prevederi din aceste directive îşi găsesc reflectarea în legislaţia britanică de abia în 1899. Se poate vorbi de un vid legislativ în domeniul contabilităţii britanice înainte de 1970, ceea ce a prejudiciat comparabilitatea informaţiilor prezentate de societăţile comerciale.

Organismele profesionale au încercat să suplinească prin norme proprii lipsa normelor juridice în domeniul contabilităţii. Normele profesionale nu au o forţă de constrângere asupra întreprinderilor şi astfel s-au redus doar la recomandări. Un pas înainte pe calea normalizării contabilităţii britanice are loc în 1970 când mai multe organisme profesionale influenţează Comitetul Normelor Contabile (A.S.C.), care emite între 1971-1990 25 de recomandări numite enunţuri ale practicii contabile normalizate.

De fiecare dată înainte de emiterea acestor norme, ele sunt difuzate profesioniştilor sub forma unor proiecte de norme cu scopul de a fi perfecţionate prin activitatea profesioniştilor. Trebuie precizat că nici aceste norme nu au o forţă legală coercitivă, dar determină direct modul de întocmire al conturilor anuale pentru că profesioniştii contabili, indiferent de modul de exercitare al profesiei au obligaţia de a

respecta dispoziţiile Comitetul Normelor Contabile şi pentru că modalităţile de elaborare a normelor asigură calitatea tehnică a acestora.

În 1990 se face un pas înainte pe calea normalizării contabilităţii britanice o dată cu înfiinţarea Consiliului Normelor Contabile (A.S.B.).

Consiliul Normelor Contabile are responsabilitatea de a emite norme în acest domeniu şi în acest sens el a adus deja completări legilor societăţilor ce se referă la forma şi conţinutul normelor actuale şi a rezolvat prin publicaţiile sale o serie de probleme ce nu sunt reglementate legal. El se bucură de o mare autonomie în relaţiile cu organismele profesionale şi răspunde integral de normele contabile emise.

Consiliul Normelor Contabile este supervizat de Consiliul Comercial Financiar (F.R.C.) şi este compus din experţi contabili şi reprezentanţi ai diferitelor organisme implicate în normalizarea contabilităţii: întreprinderi, stat, utilizatori, etc.

Din 1990 Consiliul Comercial Financiar a constituit încă două organisme:

1.Grupul de revizuire – care are rolul de a identifica întreprinderile ce nu respectă reglementările din domeniul situaţiilor financiare şi de a intenta acţiuni împotriva acestora pentru a le obliga să se conformeze.

2.Comitetul de urgenţă – are rolul să examineze textele prevăzute de normele contabile în vigoare considerate nesatisfăcătoare şi de a da un răspuns unanim acceptat pentru a evita conflictele între diverse informaţii.

Până în 1993 au fost emise trei norme de comunicare financiare:

- contabilitatea fluxurilor de trezorerie (cash flow), respectiv o normă ce vizează înlocuirea tablourilor de trezorerie;
- contabilitatea filialelor, respectiv o normă ce reglementează conturile consolidate ;
- performanţele financiare a comunicărilor referitoare la elementele excepţionale din activitatea întreprinderii la câştigul pe acţiune şi la forma contului de profit şi pierdere prezentat de întreprinderi.

2.2.3. Principiile contabile fundamentale şi imaginea fidelă în contabilitatea britanică

Noţiunea de imagine fidelă este foarte veche în contabilitatea britanică cu toate că a fost introdusă în legislaţie de abia în 1947. Introducerea în legislaţie a noţiunii de imagine fidelă s-a făcut sub forma „imagine adevărată şi corectă” (true and fair vew).

Din punct de vedere istoric se poate aprecia că prevederile Directivei a IV-a sunt cele ce, mai ales în prima parte a directivei, impun noţiunea de imagine fidelă cu toate că nu o explică suficient. La data când Directiva a IV-a se pregătea pentru a fi introdusă în C.E.E. (1965), Marea Britanie nu făcea parte din C.E.E. şi, ca urmare sensul noţiunii de imagine fidelă este influenţată puternic de germani.

Marea Britanie va intra în C.E.E. în1973, dată la care se relansează discuţia în jurul noţiunii de imagine fidelă. Deşi imaginea fidelă este o noţiune întâlnită în toate contabilităţile din Europa comunitară, semnificaţia noţiunii şi modul de aplicare diferă de la o ţară la alta.

În contabilitatea britanică imperativul de imagine fidelă este prioritar faţă de celelalte obligaţii legale. În situaţia în care imaginea fidelă contravine altor

reglementări este obligatoriu să se completeze informaţiile financiare sau să se renunţe la regula legală judecată ca fiind incompatibilă cu imaginea fidelă.

Principiile contabile fundamentale regăsite în contabilitatea britanică îşi au originea în sursele de drept contabil, în mod deosebit în legea societăţilor în care se regăsesc principii referitoare la continuitatea exploatării, permanenţa metodelor, independenţa exerciţiilor, conectarea veniturilor cu cheltuielile, prudenţa, necompensarea, importanţa relativă, , costul istoric sau nominalismul, intangibilitatea bilanţului de deschidere.

Diferenţele în ceea ce priveşte interpretarea acestor principii se referă la:

- principiul primordialităţii realităţii în faţa aparenţelor juridice nu este considerat un principiu fundamental, în mod expres, dar textele multor norme contabile fac referire la el;
- ipoteza continuităţii exploatării implică evaluarea posturilor din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere la valoarea de utilitate;
- principiul permanenţei metodelor poate fi încălcat în condiţiile în care o metodă nouă se consideră mai potrivită pentru a furniza imaginea fidelă;
- independenţa exerciţiilor şi conectarea cheltuielilor la venituri, presupune că totalitatea costurilor necesare pentru a obţine veniturile constatate într-un exerciţiu financiar sunt şi ele imputate aceluiaşi exerciţiu dacă se poate stabili o relaţie raţională între venituri şi cheltuieli.

În caz de conflict între oricare din aceste aceste principii şi principiul prudenţei are prioritate acesta din urmă. Câteva **particularităţi ale aplicării principiilor contabile** enumerate în contabilitatea engleză pot fi sistematizate astfel:

-prudenţa impune ca un profit să fie considerat realizat când se concretizează în trezorerie sau într-un activ care se va transforma în trezorerie.

-principiul prudenţei presupune să fie recunoscute drept cheltuieli sau pierderi toate pasivele (datoriile) cunoscute, dacă se pot evalua credibil.

-principiul necompensării se aplică atât la prezentarea situaţiilor financiare, cât şi la evaluarea elementelor patrimoniale.

-principiul pragului de semnificaţie sau importanţei relative se aplică la orice normă contabilă şi la orice practică contabilă britanică.

-principiul costului istoric poate fi abandonat în favoarea costului actual.

-principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere se aplică în orice situaţie, excepţie făcând cazuri cum ar fi schimbări de politici contabile sau corectarea de erori când se face rectificarea situaţiilor financiare ale exerciţiilor precedente.

-o parte a diferenţelor de conversie sunt considerate rezultate.

2.2.4. Reguli de prezentare a situaţiilor financiare

Legea societăţilor din Marea Britanie propune două modele de bilanţ şi patru modele de cont de profit şi pierdere, întreprinderile având posibilitatea de alegere a modelului conform particularităţilor lor. Odată ales un model el nu poate fi schimbat de la un exerciţiu financiar la altul decât în cazuri bine justificate.

Normele britanice oferă posibilitatea ca o serie de informaţii specifice bilanţului sau contului de profit şi pierdere să fie transferate şi publicate în anexă.

Bilanţul este prezentat în cele două modele prevăzute de norme, sub formă de listă (vertical) şi sub formă de cont (orizontal). Modelul listă este mult mai utilizat, criteriul fundamental de analiză a datoriilor fiind termenul de exigibilitate mai mare sau mai mic de un an. Principalele grupe din bilanţul listă sunt:

A. Capital apelat nevărsat;
B. Imobilizări;
C. Activ circulant;
D. Cheltuieli constatate în avans şi venituri de primit;
E. Creditori scadenţi sub un an;
F. Activul net curent sau pasivul net curent (C+D-E);
G. Total activ sau total pasiv curent (A+B+F);
H. Creditori scadenţi peste mai mult de un an;
I. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (pe tipuri de provizioane);
J. Cheltuieli de plătit şi venituri constatate în avans;
K. Capitaluri proprii.

Cel de-al II-lea model de bilanţ, pe lângă forma orizontală, prezintă următoarele particularităţi :

- sub termenul de datorii include întregul pasiv, inclusiv capitalurile proprii;
- datoriile propriu zise nu sunt diferenţiate pe exigibilitate mai mică şi mai mare de un an;
- acest format nu asigură aceleaşi facilităţi în calculul activului net curent şi nici a activului în totalitatea lui.

Contul de profit şi pierdere este posibil de realizat în patru modele din care două după structura cheltuielilor pe funcţii, iar celelalte două după structura cheltuielilor în funcţie de natura lor. În funcţie de forma de prezentare contul de profit şi pierdere are două modele tip listă şi două tip cont pe orizontală.

În toate cele patru modele este evidentă clasificarea cheltuielilor şi veniturilor în:

- cheltuieli şi venituri din activităţi ordinare sau curente (de exploatare şi financiare);
- cheltuieli şi venituri din activităţi extraordinare.

Cu toate acestea nu se determină un rezultat distinct la nivelul exploatării şi nici la nivel financiar. În toate cazurile impozitarea profitului activităţilor ordinare sau curente se face şi se identifică distinct de impozitarea profitului din operaţii extraordinare. O parte din modelele de cont de profit şi pierdere au inclusă şi repartizarea profitului net.

Contul de profit şi pierdere în format listă şi cu cheltuieli grupate pe funcţii are următoarea ordine a indicatorilor:

1. Cifra de afaceri;
2. Costul vânzărilor;
3. Rezultatul brut;

4. Costul distribuirii (al comercializării);
5. Cheltuieli administrative;
6. Alte venituri din exploatare;
7. Venituri din cadrul grupului;
8. Venituri din participaţii;
9. Venituri din alte imobilizări financiare;
10. Alte venituri financiare;
11. Cheltuieli cu provizioanele financiare;
12. Dobânzi şi cheltuieli similare;
13. Rezultatul activităţii ordinare înaintea impozitării;
14. Impozitul asupra rezultatului activităţii ordinare;
15. Rezultatul ordinar după impozitare;
16. Venituri extraordinare;
17. Cheltuieli extraordinare;
18. Rezultat extraordinar;
19. Impozit privind rezultatul extraordinar;
20. Alte impozite;
21. Rezultatul net - dividende;
    - transferări la rezerve.

Contul de profit şi pierdere în format listă cu gruparea cheltuielilor după natură are următoarea ordine a indicatorilor:

1. Cifra de afaceri;
2. Variaţia stocurilor de produse;
3. Producţia imobilizată;
4. Alte venituri de exploatare;
5. Materii prime şi materiale consumabile;
6. Alte cheltuieli externe;
7. Cheltuieli de personal;
8. Amortizări şi provizioane;
9. Cheltuieli excepţionale cu activele circulante;
10. Alte cheltuieli de exploatare;
11. Venituri din cadrul grupului;
12. Venituri din participaţii;
13. Venituri din alte imobilizări financiare;
14. Dobânzi de primit şi alte venituri similare;
15. Cheltuieli cu provizioanele financiare;
16. Dobânzi şi alte cheltuieli similare;
17. Rezultatul activităţii ordinare înaintea impozitării;
18. Impozitul pe rezultatul ordinar;
19. Rezultatul ordinar după impozitare;
20. Venituri extraordinare;
21. Cheltuieli extraordinare;
22. Rezultatul extraordinar;
23. Impozit pe rezultatul extraordinar;
24. Alte impozite;

25. Rezultatul net al exerciţiului;
26. Dividende şi transferări la rezerve.

După cum se observă ultimul model permite calculul producţiei exerciţiului şi creează condiţii pentru determinarea soldurilor intermediare de gestiune .

Contul de profit şi pierdere în format orizontal (sub formă de cont) se întâlneşte de asemenea în două variante: una care grupează cheltuielile pe funcţii şi una care grupează cheltuielile după natura lor. Nu există diferenţe majore în ce priveşte conţinutul indicatorilor din contul format orizontal de cel format listă. Diferenţa este că veniturile sunt puse faţă în faţă cu cheltuielile. Cel mai răspândit model de cont de profit şi pierdere în practica întreprinderilor britanice este cel în format listă cu gruparea cheltuielilor pe funcţii.

Anexa este extrem de importantă în contabilitatea britanică pentru a completa comunicarea financiară într-un mediu în care posibilităţile de a opta pentru un model de bilanţ şi cont de profit şi pierdere sunt destul de mari.

Structura anexei trebuie adaptată la modelul de bilanţ şi de cont de profit şi pierdere ales. Există însă o linie generală pentru anexa întocmită de întreprinderile britanice, ea cuprinzând trei secţiuni distincte:

a.prezentarea politicii contabile trebuie să se facă cu menţionarea aplicării convenţiilor contabile şi a eventualelor derogări de la acestea, în cazul regulilor opţionale se indică alegerea făcută de către întreprindere, sunt menţionate orice schimbări de politici contabile. Se prezintă modalităţile de amortizare a imobilizărilor din punct de vedere al regimului de amortizare şi al duratei de amortizare. Se fac menţiuni referitoare la tratamentul aplicat diferenţelor de conversie, contractelor de leasing şi cheltuielilor privind impozitul pe profit;

b.analiza anumitor posturi din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere. Este cea mai vastă componentă a anexei şi în ea trebuie să se regăsească informaţii referitoare la următoarele aspecte:

- structura şi evoluţia activului imobilizat în valoarea brută şi amortizările aferente;
- analiza activului net pe sectoare de activităţi şi pe zone geografice;
- reevaluarea activelor şi impactul acestora asupra rezultatului;
- cheltuieli financiare imobilizate;
- analiza fondului de comerţ;
- valoarea contabilă şi valoarea globală de piaţă a titlurilor cotate;
- cheltuieli de cercetare dezvoltare;
- metode de evaluare a titlurilor imobilizate;
- cheltuieli financiare de cercetare dezvoltare şi de administraţie generală incluse în cost;
- valori contabile şi de piaţă a diferenţelor semnificative;
- analiza provizioanelor;
- datoriile garantate prin asigurări reale;
- structura şi variaţia capitalurilor proprii;
- creanţe şi datorii pe termenele de scadenţă;
- creanţe şi datorii privind impozitele amânate;
- angajamente financiare;

- analiza cifrei de afaceri pe sectoare de activitate;
- analiza rezultatului brut pe sectoare de activitate;
- venituri din titlurile cotate;
- cheltuieli cu chiria;
- cheltuieli de personal;
- analiza cheltuielilor financiare;
- analiza amortizării şi provizioanelor;
- analiza veniturilor şi cheltuielilor extraordinare.

c.informaţii complementare care se referă la efectivele de salariaţi în cursul exerciţiului, la remunerare conducătorilor şi salariile cele mai mari, la onorariile auditorilor, la datoriile privind pensiile şi la evenimente ce au avut loc după închiderea exerciţiului financiar.

Diversitatea de informaţii pe care anexele britanice trebuie să le furnizeze este dată de existenţa neformalizată a unei pieţe a informaţiei contabile în această zonă. Utilizatorii externi (investitorii) fac presiuni pentru o abundenţă de informaţii comunicabile prin anexă.

În acelaşi timp este pusă în evidenţă existenţa unei complexităţi de principii respectate în contabilitatea anglosaxonă. Prezentarea politicilor contabile scoate în relief modul de aplicare a metodelor, a principiilor, cum ar fi principiul permanenţei metodelor. O mare diversitate de analize de detaliu a posturilor de bilanţ şi a contului de profit şi pierdere este subordonată obţinerii imaginii fidele. Principiul importanţei relative este şi el prezent în anexa britanică.

Tabloul de finanţare în contabilitatea britanică este o practică aproape universală chiar dacă realizarea lui nu este uniformă. Sunt exceptate de la întocmirea tabloului de finanţare numai întreprinderile care au un profit brut inferior sumei de 25.000 de lire anual.

În comparaţie cu documentele din contabilitatea americană, tabloul de finanţare din contabilitatea britanică prezintă la început profitul sau pierderea înaintea impozitării. Întreprinderile britanice au libertatea să aleagă modelul de tablou de finanţare în funcţie de necesitatea lor de analiză, tendinţa generală fiind aceea de a se orienta spre modele care analizează variaţii ale trezoreriei. Modelul se bazează pe variaţia fondului de rulment care se calculează odată de sus în jos scăzând utilizările perioadei din resursele acesteia şi odată de jos în sus prin variaţia necesarului de fond de rulment şi de lichidităţi nete.

Capacitatea de autofinanţare din contabilitatea franceză se regăseşte în contabilitatea britanică sub forma totalului fondurilor generate de operaţii, acesta calculându-se pe baza rezultatului înaintea impozitării.

Modelul de tablou de finanţare britanic prezintă rezultatul înaintea impozitării, elementele extraordinare şi ajustarea elementelor nemonetare (amortizări şi provizioane) în succesiunea amintită anterior.

Totalul fondurilor care provin din exploatare se determină pe baza acestui model în care sursele de finanţare se diminuează cu utilizările de fonduri. Prima parte conţine sursele de finanţare reprezentate de vânzări înaintea impozitării la care se adaugă alte surse de finanţare (cesiuni de imobilizări, creşterile de capital, creşterea împrumuturilor pe termen lung), iar a doua parte conţine utilizări de fonduri în care

sunt cuprinse dividendele de plătit, impozitele, achiziţiile de imobilizări, rambursările împrumuturilor pe termen lung.

Ajustările se referă la creşterile sau descreşterile fondului de rulment şi cuprind: stocurile, debitorii, creditorii, titlurile de plasament.

2.2.5. Evaluarea şi măsurarea în contabilitatea britanică

Imobilizările corporale se evaluează la costuri istorice şi numai întreprinderile mari procedează la reevaluarea acestora pe baza valorii de piaţă, fiind supuse reevaluării doar terenurile şi clădirile.

Leasingul financiar presupune înregistrarea intrării imobilizării la data preluării acesteia de către utilizator, concomitent se înregistrează o datorie într-un cont de datorii. Utilizatorul amortizează bunul, iar proprietarul înregistrează mărimea creanţelor şi veniturile înregistrate în avans.

Imobilizările necorporale se înregistrează, de regulă, la costul lor de cumpărare excepţie făcând good-will-ul care poate fi înregistrat la costul curent. Se înregistrează ca imobilizări necorporale cheltuielile de constituire, cheltuiielile de cercetare dezvoltare, acestea din urmă numai în anumite condiţii. Cheltuielile de constituire beneficiază de acest tratament numai după aplicarea Directivei a IV-a a C.E.E.

Fondul comercial se înregistrează ca diferenţă de achiziţie între costul de achiziţie a activelor preluate prin fuziunea prin absorbţie şi valoarea substanţială a bunurilor preluate cu această ocazie.

Stocurile se evaluează ţinând seama de prevederile directivei a IV-a a C.E.E. cu respectarea principiului prudenţei având în vedere cea mai mică valoare între cost şi valoarea de piaţă. Se utilizează metodele CMP, FIFO, LIFO sau orice metodă similară. Cea mai utilizată în Marea Britanie este metoda FIFO.

Debitorii sunt mai frecvent evaluaţi la nivelul încasărilor viitoare probabile decât la nivelul legal (nominal) al acestora.

Amortizarea se determină ţinând seama de repartizarea în timp a diferenţei dintre valoarea bazată pe costul istoric sau reevaluată şi valoarea reziduală. Durata de viaţă utilă nu corespunde obligatoriu duratei de viaţă potenţiale ci numai duratei de utilizare efectiv vizată de întreprinde. Valoarea reziduală estimată se stabileşte la data achiziţionării bunului sau a reevaluării acestuia.

Întreprinderile au libertatea de a alege metodele de amortizare cele mai adecvate naturii activului şi care se sincronizează cu conectarea cheltuielilor şi a veniturilor determinate de utilizarea bunului. Se utilizează cel mai frecvent metoda liniară, metoda unităţii de producţie şi două variante ale metodei degresive.

Schimbarea metodei de amortizare este permisă atunci când metoda nouă contribuie la obţinerea imaginii fidele, caz în care nu se consideră schimbare de politică contabilă.

Datorită separaţiei nete între contabilitate şi fiscalitate, amortizările fiscale sunt şi ele diferite de cele contabile. În aceste condiţii profitul impozabil se obţine extracontabil prin reintegrarea unei părţi a cheltuielilor şi prin scăderea deducerilor fiscale.

Provizioanele se contabilizează la constituire şi la reluare pe seama cheltuielilor, respectiv a veniturilor ori de câte ori se consideră că este necesar acest lucru. Nu sunt permise provizioanele reglementate în contabilitatea britanică, considerând că încalcă principiul imaginii fidele.

Există, în contabilitatea britanică o demarcaţie între operaţiile extraordinare şi excepţionale. Operaţiile extraordinare sunt cele din afara activităţii ordinare, pentru care nu se întrevede o repetabilitate. Operaţiile excepţionale sunt anormale din punct de vedere al mărimii sau al incidenţei pe care o provoacă.

Costul istoric are alternativele sale respectiv:

- cost de achiziţie;
- cost de producţie.

Costul de achiziţie are aceeaşi structură, respectiv preţ de cumpărare plus cheltuieli ocazionate de achiziţie, cu precizarea că aceste cheltuieli de achiziţie sunt mai cuprinzătoare decât în contabilitatea franceză.

Costul de producţie cuprinde: costul materiilor prime şi a materialelor consumabile utilizate în procesul de producţie, cheltuielile directe de fabricaţie, cheltuieli indirecte sau financiare (se includ în cost pe baze raţionale).

Este cunoscută, în contabilitatea britanică noţiunea de cheltuieli anormale de producţie care se exclud din costul de producţie, ele fiind pierderi, perisabilităţi sau costul subactivităţii.

În contabilitatea britanică este puternic dezvoltată o doctrină şi o practică de contabilitate adaptată la inflaţie, ca urmare pe lângă costul istoric sunt prezente şi alte variante de evaluare a elementelor patrimoniale, cum ar fi costul actual definit în raport cu 4 componente:

- costul actual net de înlocuire–cheltuielile necesare întreprinderii pentru a obţine un bun identic sau echivalent;
- valoarea realizabilă netă-diferenţa dintre încasările viitoare din vânzarea unui bun şi cheltuielile presupuse de vânzare;
- valoarea economică-însumarea beneficiilor presupuse a se realiza din utilizarea bunului;
- valoarea recuperabilă-cea mai mare valoare dintre valoarea realizabilă netă şi valoarea economică.

Costul actual corespunde celei mai mici valori dintre costul net de înlocuire şi valoarea recuperabilă.

Valoarea de piaţă este cea care poate fi definită în condiţiile continuării utilizării bunului de către proprietar, a schimbării destinaţiei acestuia şi în condiţiile unei vânzări forţate într-un termen limitat (valoare de lichidare). În general, valoarea de piaţă se compară cu celelalte variante pentru a se determina valoarea ce se ataşează bunului.

Estimarea conducerii este, de fapt, libertatea lăsată conducerii întreprinderii de a alege metoda de evaluare care este cel mai bine adaptată specificului întreprinderii, particularităţilor bunului şi împrejurărilor în care are loc evaluarea.

Trebuie menţionat că, în contabilitatea britanică diferenţele de conversie nu se înregistrează în conturile bilanţiere, ci afectează contul de profit şi pierdere. Cursul utilizat pentru conversie este cel de la data închiderii exerciţiului financiar.

2.3. Contabilitatea în Franţa

2.3.1. Scurt istoric al contabilităţii franceze

Până la Directiva a IV-a contabilitatea franceză era de tip instrumentalist impusă în serviciul prioritar al statului, ceea ce se urmărea de la situaţiile financiare fiind stabilirea bazei resurselor fiscale ale statului. Ca urmare, exigenţele privind conţinutul situaţiilor financiare erau însoţite de reguli de evaluare.

Din punct de vedere istoric contabilitatea franceză dinaintea primului război mondial s-a desfăşurat în spiritul practicienilor contabili. Circuitele informaţionale, contabilitatea generală şi contabilitatea industrială, trebuiau să rezolve probleme legate de fiscalitate şi informare şi probleme legate de producţie.

Influenţa statului în economie duce la lărgirea rolului acestuia de la colectori de impozite la instanţe de reglementare şi planificare economică. Ca urmare apar germenii unei normalizări începând din 1939 când se impun întreprinderilor un set de reguli contabile, aceleaşi metode de calcul a costurilor de revenire, acelaşi model de prezentare a conturilor anuale.

În 1940 şi 1941 preocupările principale în domeniul contabilităţii vizau elaborarea unui plan de conturi. Primul plan de contabil a apărut în 1942 şi este o încercare de normalizare de mare anvergură. Planul conţinea cadru divizat în clase, listă de conturi şi reguli de definire privind funcţionarea conturilor.

Starea de război de la data apariţiei planului de conturi nu permite oficializarea acestuia, ci doar sensibilizarea practicienilor cu privire la problemele normalizării. În planul de conturi din 1942 se întâlnesc 10 clase de conturi numerotate de la 0 la 9.

În perioada de după al doilea război mondial, în 1946 se creează o comisie de normalizare a contabilităţii care finalizează lucrările sale în septembrie 1947, printr-un plan contabil relativ nou. Un decret din acelaşi an prevede aplicarea obligatorie a planului de conturi de toate societăţile în care statul avea interese.

În 1948 ia fiinţă Consiliul Naţional al Contabililor, organism menit să urmărească aplicarea normalizării contabilităţii. Planul contabil din 1947 aduce o mutaţie fundamentală prin adoptarea dualismului contabil. Dualismul este justificat prin facilitarea ţinerii a două contabilităţi în locuri diferite pentru întreprinderile cu mai multe sedii.

Planul cuprinde şi autorizarea de a introduce contabilitate analitică de exploatare ca circuit distinct, uşurând funcţionarea contabilităţii generale şi posibilitatea de a normaliza complet contabilitatea generală a tuturor întreprinderilor.

Aplicarea planului din 1947 s-a făcut progresiv devenind obligatoriu în urma publicării unor ghiduri contabile specifice unor ramuri de activitate. Aceste ghiduri au fost emise între 1965 şi 1974. Planul din 1947 a fost revizuit în 1957 şi apoi perfecţionat între 1965 şi 1970.

Odată cu Directiva a IV-a şi acceptarea ei de către Franţa în 1978, contabilitatea franceză pierde caracterul instrumentalist, servind prioritar statul, şi devine sistem de informare pentru întreprindere. Integrarea în contabilitatea europeană a contabilităţii

franceze duce la un proces de disociere a contabilităţii de fiscalitate. Se adoptă obiectivul imaginii fidele şi prin aceasta raţionamentul economic în contabilitate.

2.3.2. Surse de drept contabil francez

Dreptul francez se bazează pe ansamblul de reguli ierarhizate astfel:
A - tratate sau acorduri internaţionale;
B - texte legislative;
C - texte de reglementare;
D - jurisprudenţa.

Tratatele sau acordurile internaţionale au autoritate superioară legii dacă se aplică şi de către celelalte părţi.

Texte legislative sau legile sunt texte votate de Parlament prin care se reglementează probleme importante legate de contabilitate, iar ordonanţele au acelaşi rol putând modifica legile.

Texte de reglementare sau decretele sunt promulgate de Guvern şi sunt dispoziţii sub formă de reglementări administrative. Instanţele de judecată dau sentinţe cu privire la aspecte esenţiale luate drept bază pentru cazurile similare. Doctrina contabilă conţine interpretări sau avize privind elementele asupra cărora textele de lege nu fac precizări exprese.

Există numeroase acte normative prin care sunt reglementate problemele contabile: legea din 30 aprilie 1983 şi decretul de aplicare din 29 noiembrie 1983, planul contabil general introdus prin hotărâre în 1982. Acesta reprezintă cadrul general pentru întreprinderile industriale, comerciale şi a fost adaptat prin planuri contabile profesionale sau particulare.

În planul contabil general din 1982 se disting trei părţi:

- terminologie, şi principii generale parte care include planul de conturi propriu zis. Clasificarea conturilor se face după criterii regăsite în partea planului numită contabilitate generală.
- contabilitate generală cuprinde: reguli, metode de evaluare, reguli şi metode de determinare a rezultatului, determinarea propriu zisă a rezultatului. În aceeaşi parte este prezentată funcţionarea conturilor, documentele de sinteză contabilă, metodologia de consolidare a conturilor şi documente de sinteză consolidate;
- contabilitatea analitică cuprinde analiza conturilor, metode de calcul a costurilor.

În planul contabil din 1982 au rămas elemente din planurile contabile 1947-1957 (costurile istorice, cadrul de analiză generală, etc.), dar au fost introduse şi elemente noi unele din ele de concepţie proprie altele sub influenţa anglosaxonă exercitată prin Directiva a IV-a a C.E.E.

2.3.3. Dualismul profesiei contabile liberale franceze

Profesia contabilă franceză cuprinde două instituţii :

1.Ordinul Experţilor Contabili şi Contabililor Agreaţi (sub tutela Ministerului de Finanţe), organism de drept privat însărcinat cu elaborarea regulilor care îi vizează

pe membrii săi şi asigurând respectarea acestora. Are misiunea de a apăra onoarea şi independenţa membrilor săi. Prin delegarea puterii publice, O.E.C. dispune de control privind competenţa membrilor ce participă la lucrările Consiliului Naţional al Contabililor. Are aproximativ 12.000 de membrii. Printre sarcinile stabilite pentru OEC figurează cele privind precizarea principiilor contabile general admise, a misiunilor de expertiză contabilă (întocmire de conturi anuale şi audit contractual) şi a regulilor de comportament profesional.

2.Compania Naţională a Comisarilor de Conturi (1969), care se află sub tutela Ministerului Justiţiei, este însărcinată să supervizeze controlul legal si stabileşte norme, emite comentarii, furnizează informaţii tehnice pentru uzul comisarilor de conturi. Normele exprimă opinia profesiei privind Compania Comisarilor de Conturi. Comentariile conţin precizări, motive, limite, mod de aplicare, norme, etc. Informaţiile cuprind note informative de detaliere a normelor, enciclopedia formulelor contabile de control, ghiduri tehnice, etc.

Comisarii de conturi (cca 12.000) au misiunea de a verifica valoarea documentelor contabile ale firmelor, de a controla conformitatea contabilităţii cu regulile contabile, de a verifica concordanţa dintre conturile anuale şi documentele de sinteză. Ei nu se pot implica în gestiunea firmelor.

Formarea profesională a experţilor contabili şi a comisarilor de conturi se poate face prin următoarele căi:

- studii superioare universitare de contabilitate şi finanţe cu durată de patru ani, cu examen de diplomă compus din două probe scrise de câte şase ore din domeniul juridic şi contabil;
- 16 probe organizate în trei etape conducând la o diplomă specifică.

După absolvirea probelor de mai sus candidatul efectuează un stagiu de minim trei ani, redactează un memoriu şi examen la probă scrisă de şase ore, tematica acestuia privind revizia conturilor.

2.3.4. Rolul fiscalităţii în contabilitatea franceză

Principiile sistemului fiscal francez sunt reglementate prin codul general al impozitelor. Acest cod prevede că întreprinderile trebuie să respecte definiţiile din planul de conturi general.

Se admit abateri de la definiţiile planului de conturi general atunci când acestea sunt incompatibile cu regulile fiscale privind baza de impozitare. Când nu există dispoziţii fiscale contrare se aplică regulile contabile. În caz de contradicţie între regula contabilă şi cea fiscală diferenţele rezultate din contradicţie se înscriu ca reintegrări sau reduceri fiscale.

Încasările fiscale ale statului provin din următoarele surse:

- impozit asupra veniturilor;
- impozit asupra societăţii;
- T.V.A.;
- taxe de înregistrare;
- taxe vamale.

Rezultatul fiscal se determină prin corectarea rezultatului contabil, scăderea unor elemente deductibile şi adăugarea unor elemente nedeductibile. Rezultă că nu se poate vorbi de o separare totală a contabilităţii de fiscalitate.

2.3.4. Obligaţiile contabile a întreprinderilor franceze

Obligaţiile contabile a întreprinderilor franceze sunt diferite în funcţie de forma de societate. Se cunosc societăţi de persoane (societăţi în nume colectiv, în comandită simplă, societăţi cu răspundere limitată), societăţi de capitaluri (anonime sau societăţi pe acţiuni, în comandită pe acţiuni) şi alte forme de societăţi cum ar fi grupuri de interese economice, în participaţie, etc.

Diferenţele între obligaţiile contabile ale societăţilor sunt relativ importante. Cele mai complexe reglementări fac referire la societăţile cu răspundere limitată şi cele anonime. Se precizează că în cazul acestora reglementările variază după dimensiunile întreprinderii, care duc la ierarhizarea în întreprinderi mari, mijlocii şi mici.

Orice persoană fizică sau juridică întocmeşte la închiderea exerciţiului conturi anuale, acestea fiind punctul terminus al circuitului contabil şi consecinţa înregistrărilor contabile şi a inventarului.

Conturile anuale se pot prezenta în trei sisteme:

- sistem de bază aplicabil întreprinderilor mari şi mijlocii;
- sistem abreviat (simplificat) ce vizează întreprinderile mici;
- sistem dezvoltat care propune documente mai complete ce scot în evidenţă analiza datelor necesare studiului gestiunii întreprinderii.

Întreprinderile nu sunt limitate dacă doresc să aplice un sistem mai complex decât cel la care sunt obligate. Fiecărui sistem îi sunt specifice modele de documente de sinteză şi o listă de conturi.

Structura pe clase, grupe, conturi a planului contabil francez şi modelele de documente de sinteză au reprezentat sursa principală de inspiraţie pentru sistemul contabil românesc actual.

Criteriile după care întreprinderile se încadrează în mici, mijlocii sau mari sunt: totalul bilanţier, cifra de afaceri, numărul de salariaţi permanenţi.

Comunicarea conturilor anuale pentru uzul propriu societăţii se face cu 15 zile înaintea Adunării Generale a Asociaţilor sau Acţionarilor. Documentele de sinteză se depun la grefierul tribunalului la o lună după adunarea generală şi trebuie să conţină:

- conturile anuale propriu zise (bilanţ, cont de profit şi pierdere, anexe);
- lista filialelor şi titlurile de participaţie deţinute;
- raport de gestiune;
- propunerea şi decizia de repartizare a rezultatului;
- raportul comisarilor de conturi;
- raportul consiliului de supraveghere;
- inventarul valorilor mobiliare deţinute.

Ultimele două componente se regăsesc dacă este cazul la întreprinderile sub supraveghere sau la societăţile pe acţiuni.

Grefierul emite aviz în care specifică locul depunerii, şi se îngrijeşte ca o parte din pachetul de documente să fie publicat în Buletinul de anunţuri legale obligatorii. Se publică conturile anuale aprobate, atestarea lor de către comisarii de conturi, decizia de repartizare a rezultatului, conturile consolidate.

Începând cu 1985, societăţile cu peste 300 de salariaţi şi 120.000.000 de franci francezi cifră de afaceri, trebuie să întocmească un tablou de finanţare a exerciţiului, plan de finanţare previzional, cont de profit şi pierdere previzional şi o situaţie a activului realizabil şi disponibil, mai puţin valoarea de exploatare şi a pasivului exigibil.

2.3.5. Structura conceptuală a contabilităţii franceze

Obiectivul fundamental al contabilităţii franceze, după integrarea Directivei a IV-a a C.E.E. vizează imaginea fidelă ce trebuie redată prin documente de sinteză întocmite şi publicate.

Caracteristic contabilităţii franceze este faptul că bilanţul, contul de profit şi pierdere şi anexa formează un complex mai omogen decât în contabilitatea britanică sau americană. Este dificil să obţină informaţii de calitate corespunzătoare având la dispoziţie numai una din componente.

Pentru situaţiile financiare planul contabil general francez utilizează noţiunea de documente de sinteză.

Conţinutul imaginii fidele este definit de Codul de Comerţ francez ca rezultând din conformitatea documentelor de sinteză anuale cu regulile în vigoare, din sinceritate în întocmirea acestora astfel încât să se redea veridic patrimoniul, situaţia financiară şi rezultatele obţinute.

Calitatea informaţiilor din documentele de sinteză depinde de calitatea ciclului de prelucrare a datelor.

Pentru a realiza imaginea fidelă trebuie respectate principiul prudenţei, conformitatea cu regulile şi normele în vigoare şi sinceritatea. Nu lipseşte din conţinutul imaginii fidele necesitatea bunei şi corectei informări şi a importanţei relative.

În cazuri excepţionale, când o regulă poate denatura imaginea fidelă se poate deroga de la aceea regulă, derogarea fiind menţionată şi justificată în anexă.

Principalele diferenţe între imaginea fidelă în contabilitatea franceză faţă de sensul ei în contabilitatea britanică sunt date de regula priorităţii realităţii asupra formei. În timp ce britanicii nu ţin seama de norme care afectează imaginea fidelă, în contabilitatea franceză, derogarea de la norme este dificilă şi rară.

Conturile anuale se prezintă după reguli vizând detalierea posturilor, indicarea pentru fiecare din acestea a valorii relative la exerciţiul precedent, evaluarea şi înregistrarea după aceleaşi metode şi necompensarea.

Bilanţul are forma tabelară de cont, este prezentat înaintea repartizării rezultatului, iar rezultatul apare ca element distinct în structura capitalurilor proprii. Elementele de activ se grupează după destinaţie iar cele de pasiv după provenienţă.

Contul de profit şi pierdere se prezintă după următoarele reguli:

- sub formă tabelară sau sub formă de listă (odată aleasă forma se menţine de la un exerciţiu la altul);

- veniturile şi cheltuielile se grupează în venituri şi cheltuieli de exploatare, financiare şi excepţionale. În cadrul fiecărei categorii de venituri sau cheltuieli, acestea se prezintă în detaliu;
- contul de rezultate trebuie să permită calculul producţiei exerciţiului, calcularea valorii adăugate şi a excedentului brut de exploatare.

Anexele se prezintă după anumite reguli care urmăresc completarea, detalierea şi comentarea informaţiilor din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere.

Regulile de evaluare a elementelor patrimoniale în contabilitatea franceză se bazează pe permanenţa metodelor, pe costuri istorice (cu posibilitatea reevaluării atunci când este cazul), pe necompensare şi pe prudenţă.

Tabloul de finanţare conform regulilor contabilităţii franceze, este un document facultativ pentru întreprinderile mici şi mijlocii şi obligatoriu doar pentru întreprinderile cu peste 300 de salariaţi.

Rolul şi modelul tabloului de finanţare a fost pus în discuţie în contabilitatea franceză începând cu 1993. Un prim aspect avut în vedere în aceste discuţii a fost relaţia bilanţ – tablou de finanţare. Această relaţie a fost explicată prin compararea a două bilanţuri succesive determinând variaţiile pozitive şi negative a diferitelor posturi din bilanţ. Situaţia acestor variaţii duce la constituirea unui bilanţ diferenţial sau o balanţă a mutaţiilor.

Un bilanţ diferenţial permite identificarea a patru tipuri de mişcări cu următoarele semnificaţii financiare:

- creşterea anumitor posturi de pasiv semnificând angajamente suplimentare pentru întreprinderi ca urmare a unor aporturi primite, deci o creştere a fondurilor de care dispune întreprinderea;
- creşterea anumitor posturi de activ ca urmare a creşterii bunurilor deţinute semnificând o creştere a utilizării de fonduri;
- diminuarea anumitor posturi de pasiv reprezentând stingerea anumitor angajamente;
- diminuări ale unor posturi de activ, respectiv scăderi a unor bunuri sau titluri deţinute de întreprindere.

Sistematizând de-o parte utilizările, iar de altă parte resursele, **utilizările** sunt reprezentate de creşteri ale activelor şi|sau descreşteri ale pasivelor, iar **resursele** sunt reprezentate de creşteri ale pasivelor şi|sau descreşteri ale activelor.

Un al doilea aspect luat în discuţie este relaţia cont de profit şi pierdere – tablou de finanţare. Analizând în detaliu debitul contului de rezultat în tabloul de finanţare se identifică cinci categorii de cheltuieli:

- cheltuieli ce comportă plăţi imediate sau ulterioare în acelaşi exerciţiu;
- cheltuieli cu amortizările şi provizioanele care nu dau naştere unor plăţi cel puţin în timpul exerciţiului curent;
- alte cheltuieli ce corespund unor consumuri sau pierderi dar care nu generează plăţi;
- impozitul pe profit care generează un flux monetar efectiv sau potenţial;
- profitul ca surplus real obţinut de întreprindere.

În acelaşi mod în creditul contului de rezultat se identifică trei categorii de venituri:

- venituri monetare care au dat sau vor da naştere la încasări efective;

- venituri nemonetare care nu dau naştere unor încasări imediate sau ulterioare;
- pierderea exerciţiului, adică rezultatul deficitar.

Între cele două serii de elemente trebuie să existe o relaţie de echilibru. Diferenţa dintre veniturile monetare şi cheltuielile ce comportă plăţi imediate sau ulterioare corespunde surplusului monetar degajat în cursul exerciţiului şi rezultă din compararea fluxului de încasări cu fluxul de plăţi. Acest surplus constituie capacitatea de autofinanţare a întreprinderii.

Se poate concluziona că relaţia dintre contul de rezultat şi tabloul de finanţare este mediată prin capacitatea de autofinanţare. Rezultă, în acest sens, că beneficiul unui exerciţiu înseamnă o creştere de pasiv, deci o sursă în plus pentru întreprindere.

Având în vedere structura bilanţului, tabloul de finanţare ar trebui să redea utilizările şi resursele grupate în cel puţin patru grupe:

- utilizări, respectiv resurse pe termen lung şi mediu;
- utilizări, respectiv resurse pentru exploatare;
- utilizări, respectiv resurse în afara exploatării;
- utilizări, respectiv resurse pentru trezorerie.

2.4. Contabilitatea germană

2.4.1. Repere în dezvoltarea economică a Germaniei

Înainte de 1871, Germania de azi era reprezentată de numeroase state mici cu excepţia Prusiei care era relativ mare. Dezvoltarea economică a acestei zone era puternic influenţată de această fărâmiţare politică.

Între statele existente se percepeau numeroase taxe, iar moneda acestora nu era unică. Politica guvernamentală a Prusiei era orientată spre agricultură şi mai puţin spre industrie şi comerţ. Ca urmare, industria se dezvoltă nu cu o susţinere a statului, ci a finanţatorilor respectiv a băncilor.

După 1871, anul unificării Germaniei, se refac rapid decalajele ce separă Germania de Marea Britanie şi Franţa, în ceea ce priveşte industria. Primul război mondial se încheie dezavantajos pentru Germania, iar în anii imediat următori Germania suportă o inflaţie devastatoare.

Eliminarea efectelor inflaţiei şi stăpânirea acesteia reprezintă materia primă cea mai importantă pentru studiul contabilităţii în perioada postbelică. Acest studiu este în acord cu dorinţa oamenilor de afaceri de a asigura credibilitatea documentelor de sinteză contabilă. Aceştia solicită întocmirea unor bilanţuri adiţionale în mărci – aur echivalent, sau altfel spus solicită o contabilitate în putere de cumpărare constantă.

Înaintea celui de-al II-lea război mondial contabilitatea Germaniei cunoaşte dezvoltări importante regăsite în noua lege a societăţilor şi în impunerea publică a noului plan de conturi ca bază de gestiune pentru economia Germaniei.

După al II-lea război mondial Germania şi-a ales ca model de reconstrucţie economia socială de piaţă care este caracterizată de un liberalism ordonat, ceea ce presupune concurenţa între agenţii economici sub responsabilitatea şi supravegherea statului.

Responsabilitatea statului se manifestă în a asigura existenţa unei monede stabile, garantarea proprietăţii private, liberul acces la piaţă, libertatea contractelor, responsabilitatea civilă şi comercială a întreprinderilor şi stabilirea politicii economice.

În acest context are loc evoluţia contabilităţii în Germania ultimelor secole.

2.4.2. Sursele dreptului contabil german

Primele reguli contabile detaliate au fost definite în Codul Civil al Prusiei încă din 1794.

În 1843 apar primele societăţi anonime, iar în 1894 primele societăţi cu răspundere limitată.

Regulile contabile sunt regrupate în 1897 în Codul Comercial şi sunt aplicabile oricărui tip de întreprindere. Acest cod a rămas aproape nemodificat până în 1995.

Prin lege, are loc o reorganizare a Codului Comercial, care vizează adaptarea contabilităţii la Directivele a IV-a, a VII-a şi a VIII-a a C.E.E. Includerea acestor documente europene în Codul Comercial a urmărit redarea pragului pentru auditul intern şi pentru publicarea situaţiilor financiare.

În esenţă, Codul Comercial cuprinde prevederi referitoare la:

- ţinerea conturilor şi inventarierea patrimoniului;
- principii contabile, prezentarea conturilor şi reguli de evaluare;
- păstrarea documentelor contabile şi utilizarea lor ca probe în justiţie;
- conturile anuale şi raportul de gestiune a societăţilor de capitaluri;
- conturile consolidate şi raportul de gestiune consolidat;
- controlul conturilor anuale şi publicarea acestora;
- sancţiunile aplicabile în cazuri de nerespectare a legii;
- dispoziţii specifice aplicabile cooperativelor.

2.4.3. Rolul fiscalităţii în contabilitatea germană

Principiul autorităţii cuprins în legea germană a impozitului pe profit, aproape necunoscut în legislaţia contabilă a altor ţări, presupune că prelucrarea datelor în contabilitatea financiară este aceeaşi ca în fiscalitate. Impozitarea profiturilor societăţilor se face plecând de la diferenţa dintre bilanţul de închidere al exerciţiului şi bilanţul de deschidere al aceluiaşi exerciţiu.

Cu toată existenţa principiului amintit avem de-a face cu un bilanţ pentru fiscalitate şi un bilanţ pentru contabilitatea financiară.

Deşi în teorie se afirmă primordialitatea contabilităţii asupra fiscalităţii, în practică se manifestă o influenţă a regulilor fiscale asupra contabilităţii. În mod concret agenţii economici îşi întocmesc conturile anuale, respectând principiile dreptului comercial dacă nu există dispoziţii fiscale contrare.

Sistemul fiscal german cuprinde repartizarea veniturilor fiscale în funcţie de organizarea politică a ţării. Din acest punct de vedere se întâlnesc mai multe tipuri de impozite şi taxe:

- impozite exclusiv federale, incluzând taxele vamale şi accizele;

- impozite exclusiv de land, incluzând impozitul pe avere, taxele de succesiune, pentru donaţii, etc.;
- impozite care se împart între autoritatea federală şi de land: impozitul pe venitul persoanelor fizice, T.V.A. şi impozit asupra societăţilor;
- impozite municipale: taxa funciară şi taxa profesională.

2.4.4. Rolul profesiei contabile în reglementările germane în domeniu

Profesia contabilă în Germania cuprinde două categorii de specialişti:

a. revizori contabili sau auditori legali–care exercită toate formele de audit fără nici o restricţie.

Profesia acestora a fost creată în 1931 când s-a introdus certificarea conturilor societăţii. Această profesie acoperă atât atribuţiile experţilor contabili cât şi cele ale cenzorilor, chiar dacă denumirea nu arată clar acest lucru.

La ora actuală această profesie a devenit o consiliere economică a întreprinderilor de o competenţă foarte înaltă şi cu o arie de cuprindere care asigură controlul şi certificarea conturilor anuale, consiliere contabilă şi juridică, reprezentare în probleme fiscale, expertizarea conturilor, diagnosticarea întreprinderilor, etc.

În 1961 s-a creat Camera Revizorilor Contabili însărcinată să emită reguli relative la exercitarea profesiei, să asigure controlul disciplinar, să apere şi să reprezinte pe membrii săi.

Membrii acestei profesii pot adera la Institutul Revizorilor Contabili, care are ca rol apărarea membrilor săi, dar şi pregătirea şi publicarea de norme deontologice şi tehnice. Acest institut publică în materie de normalizare recomandări şi luări de poziţii.

Pentru a deveni membrii ai Camerei Revizorilor Contabili sunt necesare condiţiile:

- diplomă universitară de 5 ani studii superioare;
- stagiu profesional de 5 ani din care cel puţin 4 în controlul conturilor;
- examen terminal din 7 probe scrise şi o probă orală din domeniile controlul conturilor, economie generală şi dreptul societăţii şi drept fiscal.

b.revizori agreaţi, respectiv specialişti ce au misiunea de a controla şi certifica conturile anuale ale societăţilor cu răspundere limitată de mărime mijlocie, precum şi de a verifica starea de coerenţă a rapoartelor de gestiune a acestora.

Pentru a deveni revizori agreaţi trebuie să îndeplinească condiţiile de experienţă profesională de 5 ani în calitate de consilier fiscal sau de avocat şi să treacă o probă scrisă şi orală.

Având în vedere ponderea mare a fiscalităţii în economia germană, un loc de mare importanţă în profesiunea contabilă îl ocupă consilierii fiscali, care sunt şi cei mai numeroşi. Aceştia îndeplinesc misiuni de consiliere ai celor care i-au mandatat, de reprezentare a acestora şi îi ajută în studierea obligaţiilor fiscale.

Pe linie contabilă, consilierilor fiscali le este permisă ţinerea contabilităţii clienţilor lor sau urmărirea ţinerii contabilităţii de către aceştia.

În ceea ce priveşte controlul legal, consilierii fiscali pot face acest lucru doar la întreprinderile ce fac control facultativ, nefiind obligate la acest control.

Întreprinderile pentru care controlul este obligatoriu trebuie să apeleze la revizori contabili sau la revizori agreaţi.

Consilierii fiscali sunt organizaţi în cadrul unei Camere, iar pentru a deveni membrii ai acesteia trebuie să aibă:

- o diplomă universitară de ciclul al doilea de studii;
- un stagiu de 3 ani pe lângă un consilier cu vechime sau pe lângă un revizor;
- să promoveze un examen scris şi oral.

2.4.5. Cadrul contabil general german

Codul de comerţ face referinţă la principiile contabile generale care se aplică oricărei contabilităţi şi la imaginea fidelă care este o noţiune ce se urmăreşte doar în cadrul societăţilor de capitaluri. Referitor la imaginea fidelă, Codul de comerţ prevede că în conturile anuale ale societăţilor de capitaluri trebuie să se redea, respectând principiile contabile generale, imaginea patrimoniului conform realităţii, situaţia financiară şi rezultatele acestor societăţi. În viziunea germană, imaginea fidelă are un conţinut pur juridic.

Principiile generale de întocmire a documentelor de sinteză se referă la:

- exactitate şi obiectivitate;
- claritate şi corectitudine;
- integralitate;
- periodicitatea inventarului şi a conturilor anuale.

Se observă că sunt ridicate la rang de principii elementele care în contabilitatea anglo-saxonă sunt considerate caracteristici ale informaţiilor contabile.

Regulile de prezentare pot fi grupate în:

- principii generale de prezentare - permanenţa metodelor, gruparea şi regruparea posturilor în conturile anuale, eliminarea posturilor neutilizate, apartenenţa unui element la mai multe posturi, prezentarea conturilor anuale pe sectoare de activitate;
- reguli particulare de prezentare a bilanţului – conform schemei prevăzute de lege, în funcţie de dimensiunile întreprinderii, într-o formă de bază simplificată, etc.);
- reguli particulare de prezentare a conturilor de profit şi pierdere – sub forma unei liste punând în evidenţă relaţiile cu întreprinderile din cadrul grupului.

Anexa se prezintă după anumite reguli specifice urmărindu-se funcţia explicativă, de corectare şi de înlocuire a conturilor de bază.

La rândul lor, regulile de evaluare se referă la principiile generale de evaluare: principiul identităţii bilanţului, continuităţii activităţii, prudenţei, evaluării separate a elementelor, costurilor istorice, independenţei exerciţiilor, permanenţei metodelor).

2.4.6. Modele privind documentele de sinteză în contabilitatea germană

Bilanţul contabil se analizează în contabilitatea germană sub 3 aspecte:

a)criterii de recunoaştere în bilanţ – conform cărora activele se înscriu în bilanţ după natura lor economică şi numai dacă au capacitatea de a acoperii o datorie. Sunt considerate deci, active bunurile care se pot vinde obţinându-se lichidităţi în schimbul lor sau care sunt deja lichidităţi. Singura excepţie este fondul comercial care se înscrie în activ chiar dacă nu îndeplineşte regula de mai sus.

Înscrierea în pasiv a unei datorii se face doar dacă aceasta corespunde unei obligaţii prezente sau viitoare rezultate din operaţii economice sau juridice. Obligaţia trebuie să fie identificabilă şi măsurabilă.

b)analiza juridică a înscrierii în bilanţ a elementelor patrimoniale - care presupune existenţa unei relaţii juridice de cumpărare pentru elementele necorporale care se înscriu în bilanţ. Elementele necorporale care nu sunt obţinute prin cumpărare nu sunt înscrise în bilanţ.

c)obligaţia sau posibilitatea de a înscrie anumite elemente în bilanţ în funcţie de concluziile trase din analiza primelor două aspecte.

Pornind de la aceste aspecte, structura bilanţului în contabilitatea germană se prezintă astfel:

ACTIV:

-Capital subscris nevărsat (creanţe faţă de acţionarii ce nu au vărsat în întregime capitalul subscris);

-Cheltuieli de demaraj;

A. Active imobilizate;
B. Active circulante;
C. Conturi de regularizare.

PASIV:

A. Capitaluri proprii;
B. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
C. Datorii;
D. Conturi de regularizare.

Contul de profit şi pierdere poate fi ales ca model de către întreprinderile germane, din cele două modele posibile, ambele sub formă de listă. Primul model în care structurarea se face după natură prezintă veniturile şi cheltuielile după natura lor, al doilea model prezintă veniturile şi cheltuielile pe funcţii ale întreprinderii.

Anexa conţine 4 mari categorii de informaţii referitoare la:

- principiile contabile utilizate (regulile reţinute de prezentare, de evaluare, de conversie);
- complemente de informaţii relative la posturile din bilanţ;
- complemente de informaţii relative la posturile din contul de profit şi pierdere;
- diverse informaţii referitoare la întreprindere (efectiv de personal, remuneraţii, conducători, compoziţia capitalului, etc.).

Complementele de informaţii referitoare la posturile din bilanţ sau din contul de profit şi pierdere prezintă evoluţia diferitelor posturi din activ, gruparea informaţiilor după anumite criterii (vechimea creanţelor, a datoriilor), precum şi cheltuielile şi veniturile excepţionale în detaliu.

Regulile de evaluare şi măsurare se aplică la intrarea elementelor în patrimoniu (ocazie cu care se utilizează costul de achiziţie, costul de producţie), la inventar când se aplică principiul valorii minime (valoarea de înlocuire corectată), şi la ieşirea din patrimoniu când se aplică metoda identificării specifice, C.M.P., F.I.F.O. sau L.I.F.O.

2.5. Alte sisteme contabile reprezentative

Influenţa marilor şcoli de contabilitate asupra contabilităţii din diferite ţări a determinat existenţa unor contabilităţi naţionale cu caracteristici distincte.

Este cazul sistemului de contabilitate olandez în care se îmbină influenţa britanică cu cea continental – europeană. În acest sistem de contabilitate influenţa şi ponderea mediului academic asupra evoluţiei contabilităţii este foarte important.

În aceeaşi situaţie se află sistemele de contabilitate italian, spaniol şi belgian, toate trei fiind puternic influenţate de contabilitatea franceză chiar dacă nu se recunoaşte oficial acest lucru.

Un caz aparte îl reprezintă contabilitatea japoneză care este influenţată de contabilitatea germană şi de cea americană. Amprenta acestora asupra contabilităţii japoneze s-a făcut remarcată între anii 1980 – 1990.

2.5.1. Contabilitatea olandeză

Contabilitatea olandeză este mult mai apropiată de cea anglo-saxonă decât de cea continentală. Reglementările sunt extrem de reduse, practicienii fiind conduşi doar de principii.

Asupra contabilităţii olandeze şi-a pus amprenta dezvoltarea economiei şi trasăturile principale ale acesteia: concentrarea economiei (bancară, portuară, industrială), existenţa corporaţiilor transnaţionale, rolul de protector al statului.

Din punct de vedere al surselor de drept contabil, în Olanda trebuie semnalată existenţa unei legi contabile (1970), care ulterior (1976) este integrată în Codul civil. Legea se referă la întocmirea conturilor anuale individuale şi consolidate. Structura acestora cuprinde bilanţul, contul de profit şi pierdere, raportul de gestiune, anexa şi, facultativ, tabloul de finanţare.

Nu există un model de bilanţ obligatoriu decât pentru societăţile anonime şi cele cu răspundere limitată.

În Olanda nu există un plan contabil general, fiscalitatea este deconectată de contabilitate, modelul tinde spre tipul de contabilitate integrată.

Regulile de evaluare nu presupun particularităţi deosebite.

Profesia contabilă este reprezentată de Institutul olandez al experţilor contabili creat în 1967 şi de Ordinul olandez al contabililor-consilieri în gestiune creat în 1972. Accesul ca expert contabil se face prin examen de expertiză contabilă pregătit timp de şase ani în universităţi sau sub supravegherea Institutului pe

parcursul a opt ani de studiu. Contabilii-consilieri obţin această calitate printr-o diplomă universitară, un stagiu şi un examen terminal.

Impozitele suportate de societăţile olandeze sunt impozitul pe venit (8,8%), impozitul asupra societăţii (3,1%) şi taxa pe valoarea adăugată (7,2%).

Controlul conturilor este obligatoriu pentru societăţile anonime, cele care depăşesc un anumit nivel al totalului bilanţier, al cifrei de afaceri şi al numărului de personal şi întreprinderile financiare şi de asigurări.

2.5.2. Contabilitatea belgiană

Caracteristicile economiei belgiene care au influenţat contabilitatea se referă la dominaţia holdingurilor şi influenţa importantă a salariaţilor.

O hotărâre regală din 1973 obligă întreprinderile să prezinte informaţii de bază, anuale, periodice şi ocazionale. Cele de bază se referă la situaţia structurii financiare, buget, calculul preţului de revenire, cele anuale la situaţia şi evoluţia întreprinderii (conturi anuale, raport de gestiune, raportul cenzorilor), cele periodice la modul de realizare a obiectivelor privind vânzările, iar cele ocazionale la fenomene cum ar fi reducerea activităţii, participaţiile, etc.

Sursele de drept contabil sunt reprezentate de legea referitoare la contabilitate şi conturile anuale din 1975 şi normele Comisie de norme contabile.

Fiecare activitate desfăşurată de o întreprindere trebuie să fie reflectată printr-un sistem distinct de conturi, ceea ce face aproape inutilă contabilitatea de gestiune.

Profesia contabilă este reprezentată de Institutul revizorilor de întreprindere creat în 1953, membrii acestuia fiind universitari cu patru-cinci ani de studiu, admişi la un examen pentru stagiu, un stagiu de trei ani şi un examen la finalul stagiului, Institutul de experţi contabili creat în 1985, membrii acestuia fiind admişi în aceleaşi condiţii şi Institutul profesioniştilor contabili creat în 1992 şi care ţin contabilitatea. Experţii contabili sunt şi experţi fiscali.

2.5.3. Contabilitatea italiană

Multă vreme contabilitatea italiană a urmat o linie proprie trasată de marile sale merite în domeniul contabilităţii. În ultimele decenii, însă, italienii au adoptat principiile contabilităţii internaţionale. Se remarcă o apropiere de contabilitatea franceză şi, în acelaşi timp o asimilare a directivelor europene.

Economie italiană este mult mai eterogenă: se întâlnesc numeroase întreprinderi mici, aproape de tip familial, concomitent cu marile şi puternicele grupuri legate între ele în plan intern şi internaţional. În aceste condiţii, contabilitatea este organizată şi condusă de cabinetele mici, care aplică un sistem contabil simplu. Marile întreprinderi sunt obligată să prezinte situaţii financiare complexe, cerute firmelor pe plan mondial.

Dreptul contabil italian se bazează pe Codul civil, directivele europene, principiile contabile şi normele fiscale. Normele fiscale impun întreprinderilor italiene un anumit comportament în privinţa evidenţierii cheltuielilor.

Impozitul pe profit este de 36% iar taxa pe valoarea adăugată variază de la 4 la 19%.

Două institute gestionează profesia contabilă italiană:

-Consiliul Naţional al experţilor contabil şi contabililor, unde accesul se face pe baza unei diplome universitare de cel puţin trei ani de studii, un stagiu de trei ani şi un examen terminal; Rolul membrilor acestui consiliu este de administra şi lichida întreprinderi, expertiza anumite situaţii şi de a ţine şi verifica conturile.

-Consiliul Naţional al licenţiaţilor comerciali, unde accesul este condiţionat de o diplomă universitară în drept sau economie cu cel puţin patru ani de studiu, un stagiu profesional de trei ani şi un examen terminal; Rolul acestuia este de a stabili principii contabile generale, de a defini regulile de evaluare şi pe cele de prezentare a situaţiilor financiare.

2.5.4. Contabilitatea spaniolă

În Spania contabilitatea a evoluat relativ încet datorită economiei de tip individual şi familial. De abia integrarea Spaniei în Comunitatea Europeană ameliorează economia şi, implicit contabilitatea.

Prima reglementare contabilă spaniolă este reprezentată de Codul de comerţ din 1829. Acesta obliga întreprinderile să aibă o contabilitate, fără a le pretinde publicarea de informaţii. Solicitarea de informaţii se face numai după 1885.

Un plan contabil general se introduce în Spania numai în 1973. Este un plan contabil de inspiraţie franceză. Ulterior sunt adoptate directivele europene, iar din 1989 se introduce un nou plan contabil. Acesta cuprinde principiile contabile, nomenclatorul conturilor, definiţii şi relaţii contabile, conturile anuale şi normele de evaluare.

Reglementările contabile spaniole sunt influenţate puternic de fiscalitate. Impozitul pe profit este de 20-35%, taxa pe valoarea adăugată de 3-15%.

Gestionarea profesiei contabile spaniole se face de către Institutul de contabilitate şi de audit al conturilor care depinde de Ministerul Economiei şi Finanţelor. Acesta emite norme contabile, controlează profesia şi întocmeşte Registrul Oficial al auditorilor.

Există şi trei organizaţii private:

- Institutul de auditori-cenzori de conturi;
- Registrul Economiştilor auditori;
- Registrul auditorilor comerciali calificaţi.

2.5.5. Contabilitatea japoneză

Cu toate că influenţa străină (germană ţi americană) a schimbat contabilitatea japoneză, aceasta şi-a menţinut tradiţiile şi identitatea naţională. Aceste tradiţii îşi au rădăcinile în tehnicile contabile medievale locale care au fost adaptate la partida dublă.

Sursele de drept contabil japonez sunt influenţate de preluarea unei versiuni a Codului comercial Prusac. Reglementările de tip bursier, de inspiraţie americană au influenţat, de asemenea, legislaţia contabilă japoneză.

După cel de-al doilea război mondial s-a elaborat un cod de norme contabile a cărui inspiraţie se regăseşte în legislaţia americană. Codul este orientat către protecţia

creditorilor, el solicită şi impune un audit independent pentru societăţile mari, apreciate astfel doar prin prisma capitalului social şi a datoriilor.

Reglementarea contabilă este influenţată de sistemul de impozitare care este astfel gândit încât să permită promovarea politicilor industriale ale Guvernului.

Ministerul Finanţelor este autoritatea care supervizează legea bursieră şi care dispune de un corp de consiliere, ai cărui membrii reprezintă diverse medii (industrie, profesionist contabil, Guvern, universităţi).

Acest corp de consiliere este organismul care propune şi avizează normele în materie de contabilitate. Corpul pregăteşte standardele de contabilitate care sunt obligatorii pentru profesia contabilă.

Măsurarea veniturilor şi protecţia acţionarilor reprezintă elementele esenţiale urmărite prin standardele de contabilitate, prioritare chiar faţă de protecţia creditorilor.

Societăţile cotate la bursă trebuie să prezinte documente de sinteză contabile individuale şi documente de grup.

Profesia contabilă japoneză nu are o influenţă puternică asupra normelor contabile aşa cum este cazul ţărilor anglo-saxone. Ea este organizată într-un institut japonez al experţilor contabili, constituit în 1948.

Accesul la profesia contabilă se face cu respectarea condiţiilor:

- examinarea preliminară de acces pentru candidaţi, mai puţin pentru absolvenţii de facultăţi şi colegii;
- o examinare intermediară ce include: economie, tehnici contabile, contabilitate financiară, contabilitatea costurilor, drept comercial, audit şi care dă dreptul candidaţilor să devină experţi juniori sau asistenţi;
- examinarea finală care constă într-un test de competenţă tehnică. Candidaţii susţin şi o teză la această examinare finală.

Statistic la examinarea intermediară sunt admişi doar 7 – 10% din candidaţi, iar la cea finală 15 – 18%.

Organismul profesiei emite recomandări pe probleme contabile obligatorii pentru membrii profesiei.

Din punct de vedere al comunicării informaţiilor în Japonia singurele companii care sunt obligate să publice documente de sinteză contabilă sunt cele similare societăţilor pe acţiuni, celelalte tipuri de companii similare societăţilor cu răspundere limitată nu sunt obligate să publice documente de sinteză contabilă.

Documentele de sinteză contabilă se referă la bilanţ, cont de profit şi pierdere, raport de gestiune şi programe suplimentare.

Bilanţul conţine 3 secţiuni: active, datorii şi capitaluri proprii. Fiecare din aceste secţiuni prezintă câte un total, iar bilanţul are forma unei liste.

Contul de profit şi pierdere cuprinde două secţiuni înainte de impozitare, respectiv una pentru profitul şi pierderea curentă şi una pentru câştig şi pierdere specială.

În prima secţiune sunt incluse veniturile şi cheltuielile de exploatare şi veniturile şi cheltuielile în afara exploatării neoperaţionale. Câştigurile şi pierderile speciale se referă la cedarea activului sau scoaterea acestuia din folosinţă.

După cele două secţiuni este prezentat impozitul pe profit, profitul net şi dividendele distribuite acţionarilor.

2.6. Rezumat

În cadrul acestei unităţi de învăţare sunt prezentate caracteristicile sistemelor contabile pe plan internaţional. Aspectele vizate se referă la aspecte conceptuale, principii, structura situaţiilor financiare în SUA, Anglia, Franţa etc.

Pentru formarea unei imagini de ansamblu, propunem studenţilor efectuarea unor discuţii pe marginea principiilor prezentate în tabelul de mai jos:

Principiile americane	Principiile în România
Anualităţii sau contabilităţii de angajament (spec. ex)	
Continuităţii exploatării	Continuităţii activităţii
Prudenţei	Prudenţei
Permanenţei metodelor	Permanenţei metodelor (fixismului)
Valorii de achiziţie sau a costului istoric (stabilităţii monetare)	
Bunei informări	
Conectării cheltuielilor cu veniturilor	Independenţei exerciţiilor
Importanţei relative	Pragului de semnificaţie
Obiectivităţii	
Realizării	
Primordialităţii realităţii asupra formei	Prevalenţei ec. asupra juridicului
Separării patrimoniale	Principiul org. şi conducerii contab. la un patrimoniu închis (metodă a contab.)
	Intangibilităţii bilanţului de deschidere
	Necompensării
	Evaluarea separată a elementelor de activ şi de pasiv

2.7. Concluzii

Fiecare sistem contabil şi fiecare ţară prezintă anumite particularităţi privind modul de organizare şi conducere a contabilităţii, modul de redactare a situaţiilor financiare etc. Chiar dacă se încearcă atenuarea acestor diferenţe, considerăm că nu se va ajunge la o tratare unitară şi unifromă a „ştiinţei conturilor” de la un sistem la altul.

La nivelul contabilităţii americane, întâlnim aspecte de un „rafinament perfectibil” a pricipiilor şi regulilor privitoare la contabilitate.

Principiile contabile redate în cadrul acestei unităţi de învăţare ar trebui să inducă studenţilor posibilitatea de a efectua raţionamente atât de necesare profesionistului contabil practician.

2.8. Test de evaluare

1. Evoluţia conceptelor în contabilitatea americană.
2. Ce reprezintă UKGAAP?
3. Precizaţi care sunt caracteristicile principale ale contabilităţii americane?
4. Organismele contabile americane şi rolul acestora în normalizarea contabilităţii.
5. Ce reprezintă Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi?
6. Descrieţi criza din 1929.
7. Diferenţa principală dintre contabilitatea americană şi cea europeană.
8. Care sunt componentele situaţiilor financiare ce trebuie publicate de către întreprinderi în funcţie de mărimea lor în contabilitatea britanică?
9. În privinţa imaginii fidele prezentaţi care este principala diferenţa între contabilitatea franceză şi cea britanică?
10. Comentaţi definiţia activului din Planul contabil general francez: „un activ *este un element identificabil al patrimoniului, având o valoare economică pozitivă pentru întreprindere, adică un element care generează o resursă pe care entitatea o controlează, rezultată din evenimente anterioare şi de la care entitatea aşteaptă avantaje economie viitoare".*
11. Care este rolul fiscalităţii în contabilitatea germană?

Tema de control 1 (TC 1). *Pe baza balanţei de verificare prezentată în anexa nr. 1 întocmiţi următoarele componente ale situaţiilor financiare:*

Bilanţ încheiat la 31.12.N
potrivit OMFP nr. 3055/2009

-lei-

ELEMENTE	**Nr. Rd.**	**Sold la:**	
		Începutul anului	**Sfârşitul anului**
A	**B**	**1**	**2**
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
I IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
1. Cheltuieli de constituire (ct. 201 - 2801)	01		
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 - 2803 - 2903)	02		
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare si alte imobilizări necorporale (ct. 205 + 208 - 2805 - 2808 - 2905 – 2908)	03		
4. Fondul comercial (ct. 2071 - 2807 - 2907)	04		
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs (ct. 233 + 234 - 2933)	05		
TOTAL (rd 01 la 05)	06		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
1. Terenuri şi construcţii (ct. 211 + 212 - 2811 - 2812 - 2911 - 2912)	07		
2. Instalaţii tehnice şi maşini (ct. 213 - 2813 - 2913)	08		

ELEMENTE	Nr. Rd.	Sold la:	
		Începutul anului	**Sfârşitul anului**
A	**B**	**1**	**2**
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier (ct. 214 - 2814 - 2914)	09		
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs (ct. 231 + 232 - 2931)	10		
TOTAL (rd. 07 la 10)	11		
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (ct. 261 - 2961)	12		
2. Împrumuturi acordate entităţilor afiliate (ct. 2671 + 2672 - 2964)	13		
3. Interese de participare (ct. 263 - 2962)	14		
4. Împrumuturi acordate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 2673 + 2674 - 2965)	15		
5. Investiţii deţinute ca imobilizări (ct. 265 - 2963)	16		
6. Alte împrumuturi (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968*)	17		
TOTAL (rd. 12 la 17)	18		
ACTIVE IMOBILZATE-TOTAL (rd. 06+11+18)	19		
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI			
1. Materii prime şi materiale consumabile (ct. 301 + 321 + 302 + 322 + 303 + 323 +/- 308 + 351 + 358 + 381 + 328 +/- 388 – 391 - 392 - 3951 - 3958 - 398)	20		
2. Producţia în curs de execuţie (ct. 331 +332 + 341 +/- 348* - 393 - 3941 - 3952)	21		
3. Produse finite şi mărfuri (ct. 345 + 346 +/- 348* + 354 + 356 + 357 + 361 + 326 +/- 368 + 371 + 327 +/- 378 - 3945 - 3946 - 3953 - 3954 - 3956 - 3957 - 396 - 397 - 4428)	22		
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		
TOTAL (rd. 20 la 23)	24		
II. CREANŢE			
1. Creanţe comerciale *26) (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968* + 4092 + 411 + 413 + 418 - 491)	25		
2. Sume de încasat de la entităţile afiliate (ct. 451** - 495*)	26		
3. Sume de încasat de la entităţile care de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 453 - 495*)	27		
4. Alte creanţe (ct. 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 4582 + 461 + 473** - 496 + 5187)	28		
5. Capital subscris şi nevărsat (ct. 456 - 495*)	29		
TOTAL (rd. 25 la 29)	30		
III. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT			
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (ct. 501 - 591)	31		

ELEMENTE	Nr. Rd.	Sold la:	
		Începutul anului	**Sfârşitul anului**
A	**B**	**1**	**2**
2. Alte investiţii pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 508 - 595 - 596 - 598 + 5113 + 5114)	32		
TOTAL (rd. 31 la 32)	33		
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	34		
ACTIVE CIRCULANTE-TOTAL (rd. 24+30+33+34)	35		
C. CHELTUIELE ÎN AVANS (ct. 471)	36		
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE 1 AN			
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161 + 1681 - 169)	37		
2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	38		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		
4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	40		
5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403 + 405)	41		
6. Sume datorate entităţilor afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	42		
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	43		
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	44		
TOTAL (rd. 37 la 44)	45		
E. ACTIVE CIRCULANTE/ DATORII CURENTE NETE (rd. 35+36-45-63)	46		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 19+46)	47		
G. SUMELE CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE 1 AN			
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161 + 1681 - 169)	48		
2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	49		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		

ELEMENTE	Nr. Rd.	Sold la:	
		Începutul anului	**Sfârşitul anului**
A	**B**	**1**	**2**
4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	51		
5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403 + 405)	52		
6. Sume datorate entităţilor afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	53		
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	54		
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	55		
TOTAL (rd. 48 la 55)	56		
H. PROVIZIOANE			
1. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (ct. 1515)	57		
2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		
3. Alte provizioane (ct. 1511 + 1512 + 1513*27) + 1514 + 1518)	59		
TOTAL (rd. 57 la 59)	60		
I. VENITURI ÎN AVANS			
1. Subvenţii pentru investiţii (ct. 475)	61		
2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472) - total (rd. 63 + 64), din care:	62		
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472*)	63		
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (ct. 472*)	64		
TOTAL (rd. 61+62)	65		
J. CAPITAL ŞI REZERVE			
I CAPITAL			
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	66		
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	67		
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	68		
TOTAL (rd. 66 la 68)	69		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	70		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	71		
IV. REZERVE			
1. Rezerve legale (ct. 1061)	72		
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	73		
3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)	74		
4. Alte rezerve (ct. 1068)	75		
TOTAL (rd. 72 la 75)	76		
Acţiuni proprii (ct. 109)	77		

ELEMENTE		Nr. Rd.	Sold la: Începutul anului	Sold la: Sfârşitul anului
A		B	1	2
Câtiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)		78		
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149)		79		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	SOLD C	80		
	SOLD D	81		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct. 121)	SOLD C	82		
	SOLD D	83		
Repartizarea profitului (ct. 129)		84		
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. (rd. 69 + 70 + 71 + 76 - 77 + 78 - 79 + 80 - 81 + 82 - 83 - 84)		85		
Patrimoniul public (ct. 1016)		86		
CAPITALURI - TOTAL (rd. 85 + 86)		87		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.
**) Solduri debitoare ale conturilor respective.
***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

Bilanţ contabil în sistemul contabil american
format orizontal

- lei-

ACTIVE	Sume	DATORII	Sume
Active circulante		Datorii pe termen scurt	
Disponibilităţi		Furnizori	
Creanţe		Datorii salariale şi taxe	
Stocuri		Impozitul asupra beneficiilor	
Chelt. const. în avans		Total datorii pe termen scurt	
Total active circ.		Dat. pe tr mediu şi lung	
Imobilizări corporale		Obligaţiuni şi alte datorii	
Terenuri		Total datorii pe termen lung	
Construcţii şi echipamente, maşini etc.		Capitaluri proprii	
Amortizări cumulate		Capital social	
Val. netă a construc., echip., maşinilor etc.		Prime de capital	
Total imobilizări corporale		Rezerve	
Imobilizări necorporale		Rezultatul	
Fond comercial, brevete etc.		Total capitaluri proprii	
Amortizări cumulate		TOTAL DATORII ŞI CAP. PROPRII	
Valoarea netă a imobilizărilor necorporale			
Total imobilizări necorporale			
TOTAL ACTIV			

Bilanţul în sistemul de contabilitate englez
Format orizontal

lei

Active	Sume	Datorii	Sume
1. Capital apelat nevărsat		1. Capitaluri proprii	
2. Imobilizări		2. Provizioane	
3. Active circulante		3. Creditori	
4. Chelt. const. în avans		4. Venituri constatate în avans	

Contul de profit şi pierdere încheiat la 31.12.N
potrivit OMFP nr. 3055/2009

- lei -

DENUMIREA INDICATORULUI		Nr rd.	Exerciţiul financiar	
			Precedent	Încheiat
A		B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 + 03 – 04 + 05 + 06)		01		
Producţia vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)		02		
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		03		
Reduceri comerciale acordate (ct. 709)		04		
Venituri din dobânzi înregistrate de entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766*)		05		
Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)		06		
2. Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie (ct. 711 + 712)	SOLD C	07		
	SOLD D	08		
3. Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată (ct. 721 + 722)		09		
4. Alte venituri din exploatare(ct. 758 + 7417)		10		
VENITURI DIN EXPLOATARE-TOTAL (rd. 01+07-08+09+10)		11		
5.a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601 + 602 - 7412)		12		
Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)		13		
b) Alte cheltuieli externe (cu energie şi apă) (ct. 605 - 7413)		14		
c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)		15		
Reduceri comerciale primite (ct. 609)		16		
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 18+19), din care		17		
a) Salarii şi indemnizaţii *30(ct. 641 + 642 + 643 + 644 - 7414)		18		
b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială (ct. 645 - 7415)		19		
7.a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi necorporale (rd. 21-22)		20		

a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813)	21		
a.2) Venituri (ct. 7813)	22		
b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 24- 25)	23		
b. 1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	24		
b. 2) Venituri (ct. 754 + 7814)	25		
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 27 la 30)	26		
8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 - 7416)	27		
8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	28		
8.3. Alte cheltuieli (ct. 652 + 658)	29		
Cheltuieli cu dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666*)	30		
Ajustări privind provizioanele (rd. 32-33)	31		
Cheltuieli (ct. 6812)	32		
Venituri (ct. 7812)	33		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE-TOTAL (rd. 12 la 15 -16 + 17 + 20 + 23 + 26 + 31)	34		
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE			
-Profit (rd. 11-34)	35		
-Pierdere (rd. 34-11)	36		
9. Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7613)	37		
-din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate	38		
10. Venituri din alte investiţii şi împrumuturi ce fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	39		
- din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate	40		
11. Venituri din dobânzi (ct. 766*)	41		
- din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate	42		
Alte venituri financiare (ct. 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	43		
VENITURI FINANCIARE-TOTAL (rd. 37 + 39 + 41 + 43)	44		
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile deţinute ca active circulante (rd. 46-47)	45		
Cheltuieli (ct. 686)	46		
Venituri (ct. 786)	47		
13.Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666* - 7418)	48		
-din care, cheltuieli în relaţia cu entităţile afiliate	49		
Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	50		
CHELTUIELI FINANCIARE-TOTAL (rd. 45 + 48 + 50)	51		
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR (Ă)			
- Profit (rd. 44-51)	52		
- Pierdere (rd. 51-44)	53		
14. PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT (Ă)			
- Profit (rd. 11 + 44 - 34 - 51)	54		
- Pierdere (rd. 34 + 51 - 11 - 44)	55		

15. Venituri extraordinare (ct. 771)	56		
16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	57		
17. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ			
- Profit (rd. 56-57)	58		
- Pierdere (rd. 57-56)	59		
VENITURI TOTALE (rd. 11 + 44 + 56)	60		
CHELTUIELI TOTALE (rd. 34 + 51 + 57)	61		
18. PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT (Ă)			
- Profit (rd. 60-61)	62		
- Pierdere (rd. 61-60)	63		
19. Impozitul pe profit (ct. 691)	64		
20. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	65		
21. PROFITUL SAU PIERDEREA NET (Ă) A EXERCIŢIULUI FINANCIAR			
- Profit (rd. 62-64-65)	66		
- Pierdere (rd. 63+64+635 (rd. 64 + 65 - 62)	67		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

*30) La acest rând se cuprind şi drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislaţiei muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", analitic "Colaboratori persoane fizice".

Contul de profit şi pierdere, cu prezentarea cheltuielilor după natura lor, potrivit concepţiei anglo-saxone - format orizontal -

- lei -

CHELTUIELI	SUME	VENITURI	SUME
1. Destocaj de produse finite şi lucrări în curs		1. Cifra de afaceri	
2. (a) Materii prime şi materiale consumabile		Stocaj de produse finite şi lucrări în curs	
(b) Alte cheltuieli externe		3. Producţia imobilizată	
3. Cheltuieli de personal		4. Alte venituri din exploatare	
(a) Salarii		5. Venituri generate de acţiunile deţinute în întreprinderile grupului	
(b) Cheltuieli sociale		6. Veniturile din participaţii în întrep. sub o influenţă notabilă	
(c) Alte cheltuieli privind pensiile		7. Venituri din alte imobilizări financiare	
4. (a) Cheltuieli privind amortizările şi ajustările imobilizărilor corporale şi necorporale		8. Alte dobânzi de primit şi venituri similare	
(b) Cheltuieli excepţionale privind activele circulante		9. Rezultatul activităţii ordinare după impozitare	
5. Alte cheltuieli de exploatare		10. Venituri extraordinare	
6. Cheltuieli privind provizioanele financiare		11. Rezultatul net al exerciţiului	

7. Dobânzi de plătit şi cheltuieli similare			
8. Impozitul asupra activităţii ordinare			
9. Rezultatul activităţii ordinare după impozitare			
10. Cheltuieli extraordinare			
11. Impozitul asupra rezult			
12. Alte impozite neincluse în rubricile precedente			
13. Rezultatul net al exerciţiului			

Contul de profit şi pierdere în sistemul contabil francez sistem de bază

- lei -

Cheltuieli	**Sume**	**Venituri**	**Sume**
Cheltuieli din exploatare		Venituri din exploatare	
Cumpărări de mărfuri		Vânzări de mărfuri	
Variaţia stocurilor		Producţia vândută	
Cumpărări de materii prime şi alte aprovizionări		Producţia stocată	
Alte cumpărări şi cheltuieli externe		Producţia imobilizată	
Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		Subvenţii pentru exploatare	
Salarii şi prelucrări		Venituri din provizioane	
Cheltuieli sociale		Alte venituri	
Cheltuieli privind amortiz şi provizi		**Total I**	
Alte cheltuieli		Venituri financiare	
Total I		Venituri din participaţii	
Cheltuieli financiare		Venituri din alte valori mobiliare şi creanţe ale activului imobilizat	
Cheltuieli privind amort. şi prov.		Alte dobânzi şi venituri asimilate	
Dobânzile şi cheltuielile asimilate		Venituri din provizioane şi transferuri de cheltuieli	
Diferenţele negative de curs		Diferenţe pozitive de curs	
Cheltuieli nete din cesiunea titlurilor de plasament		Venituri nete din cesiunea titlurilor de plasament	
Total II		**Total II**	
Cheltuieli extraordinare		Venituri extraordinare	
Cheltuieli privind op. de gestiune		Venituri privind op. de gestiune	
Cheltuieli privind op. de capital		Venituri privind op. de capital	
Cheltuieli privind amortizările şi provizioanele		Venituri din provizioane şi transferuri de cheltuieli	
Total III		**Total III**	
Participarea salariaţilor la profit		Total venituri	
Impozitul pe profit		Sold debitor = pierdere	
Total cheltuieli		Total general	
Sold creditor = beneficiu			
Total general			

2.9. Bibliografie

1. Beams Floyd, *Advanced Accounting*, Pearson Education, 2006.
2. Bunea Ştefan, *Monocromie şi policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor,* Editura Economică, Bucureşti, 2006.
3. Calu Daniela Artemisa, *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România,* Editura Economică, Bucureşti, 2005.
4. Capron Michael, *Contabilitatea în perspectivă,* Editura Humanitas, Bucureşti, 1994.
5. Deaconu Sorin-Constantin, *Îndrumar în contabilitate*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008.
6. Demetrescu Constantin, *Istoria contabilităţii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972.
7. Feleagă Niculae, *Sisteme contabile comparate*, Editura Economică, Bucureşti, 1999.
8. Ionaşcu Ion, *Epistemologia contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 1997.
9. Ristea Mihai, Olimid Lavinia, Calu Daniela Artemisa, *Sisteme contabile comparate,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2006.
10. Tabără Neculai, Horomnea Emil, Mircea Mirela-Cristina, *Contabilitate internaţională,* Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2009.
11. *** Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan”, *Dicţionarul explicativ al limbii române,* Ediţia a II-a, Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1998.
12. *** *Standardele internaţionale de raportare financiară: IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2009*, ediţia a 4-a, Bucureşti, Editura CECCAR, 2009.
13. *Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,* **Monitorul Oficial nr. 766 bis/2009**.
14. http://www.ceccar.ro.
15. http://www.mfinante.ro.
16. http://www.accaglobal.com.
17. http://www.aicpa.org.
18. http://www.plancomptable.com.
19. http://www.fasb.org.
20. http://www.iasb.org/Home.htm.

CONTABILITATEA CONFORMĂ CU PREVEDERILE IAS/IFRS

Scopul urmărit: *cunoaşterea principalelor norme şi reglementări emise de către IASB, precum şi interpretarea acestora în virtutea aplicării raţionamentului profesional.*

Competenţele dobândite prin însuşirea conţinutului. În urma parcurgerii acestei unităţi de învăţare, studenţii vor putea să:

- *definească noţiunile de convergenţă, conformitate, armonizare contabilă etc.;*
- *identifice elementele ce formează costul unei imobilizări corporale;*
- *selecteze componentele costului în viziunea IAS 2 Stocuri.*
- *întocmească situaţia fluxurilor de numerar prevăzută de IAS 7;*
- *înregistreze evenimentele şi tranzacţiile ce implică activitatea de reevaluare a imobilizărilor;*
- *descrie diferenţele de evaluare din punct de vedere al Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară şi din punct de vedere normelor contabile româneşti;*
- *identifice anumite inadvertenţe în prevederile normelor internaţionale.*

Timp mediu necesar pentru asimilarea unităţii de învăţare: 5 ore

---

Cuvinte cheie: standarde de contabilitate, imobilizări, conformitate, convergenţă contabilă

3.1. Fundamente privind IAS/IFRS

Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (cunoscute sub acronimul **IFRS** provenit de la denumirea în limba engleză **I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards) reprezintă un set de standarde contabile. În prezent, ele sunt emise de International Accounting Standards Board (IASB). Multe dintre standardele care fac parte din IFRS sunt cunoscute sub vechea denumire de **Standarde Internaţionale de Contabilitate** (IAS).

Se pune întrebarea de ce contabilitatea conformă cu prevederile IAS/IFRS? Am pornit de la titlul ordinului 3055/2009, respectiv *aprobarea reglementărilor contabile* ***conforme*** *cu* ***directivele europene***. Dar ordinul se referă la reglementările în

acord cu normele europene. Potrivit definiţiei DEX prin *conformitate* se înţelege „potrivire, concordanţă, formulă prin care se confirmă exactitatea copiei scoase după un act sau după un document”.

Cuvintele utilizate la ora actuală în domeniul contabil sunt: *armonizare, convergenţă contabilă, conformitate.*

Doctrina contabilă internaţională este reprezentată de directivele emise de Uniunea Europeană privind reglementarea contabilităţii, normele contabile internaţionale emise de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate, literatura contabilă străină etc.

Într-o accepţie generală, **standardul contabil** (noţiune agreată în contabilitatea anglo-saxonă) reprezintă o regulă sau un ansamblu de reguli care reglementează înregistrarea şi evaluarea în contabilitate, elaborarea şi prezentarea informaţiei contabile în situaţiile financiare. În limba franceză, termenul de „standard” are semnificaţia de normă (régles comptables) ce are rolul unei date de referinţă. Fiecare standard este centrat pe un set de principii generale, pe o temă contabilă sau un sector de activitate instituţionalizat. Exemplu: contabilitatea imobilizărilor; contabilitatea stocurilor.

IFRS sunt considerate a fi un set de standarde „bazate pe principii”, întrucât stabilesc reguli generale, dar impun şi anumite tratamente contabile specifice.

Standardele Internaţionale de Raportare Financiară cuprind:

- *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS)* — standarde emise după 2001;
- *Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS)* — standarde emise înainte de 2001;
- *Interpretări ale Comitetului Internaţional pentru Interpretări privind Raportarea Financiară (IFRIC)* — emise după 2001;
- *Interpretări ale Comitetului Permanent pentru Interpretări (SIC)* — emise înainte de 2001;

Există, de asemenea, şi un *Cadru General pentru Întocmirea şi Prezentarea Situaţiilor Financiare*, care descrie unele dintre principiile care stau la baza IFRS.

International Federation Accounts (IFAC) a emis la 7 martie 2003 un memorandum adresat atât organismului de normalizare contabilă americană (FASB – Financial Accounting Standards Board), cât şi organismului de normalizare contabilă internaţională (IASB – International Accounting Standards Board) în care se specifica găsirea unei convergenţe dintre normele emise de către cele două organisme. Acest început incipient de convergenţă contabilă se concretizează deocamdată în două proiecte:

- proiectul de convergenţă internaţională pe termen scurt;
- proiectul de cercetare continuă asupra convergenţei internaţionale.

Esenţa celor două proiecte o constituie identificarea diferenţelor care există între US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles in the United States – Principii contabile general acceptate în Statele Unite) şi IAS/IFRS şi încercarea de a diminua aceste deosebiri destul de substanţiale între cele două categorii de norme.

Dar să vedem dacă aceste proiecte au vreo influenţă asupra sistemului contabil românesc. În această fază considerăm că influenţa, deocamdată, este destul

de redusă întrucât practicienii contabili nu sunt încă foarte bine familiarizaţi cu noţiunile de IAS/IFRS, armonizare, convergenţă contabilă, impozite amânate etc.

La ora actuală se cunosc următoarele norme internaţionale:

- IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară
- IFRS 2 Plata pe bază de acţiuni
- IFRS 3 Combinări de întreprinderi
- IFRS 4 Contracte de asigurare
- IFRS 5 Active imobilizate deţinute pentru vânzare şi activităţi întrerupte
- IFRS 6 Explorarea şi evaluarea resurselor minerale
- IFRS 7 Instrumente financiare: informaţii de furnizat
- IFRS 8 Segmente operaţionale
- IAS 1: Prezentarea situaţiilor financiare
- IAS 2: Stocuri
- IAS 7: Situaţia fluxurilor de trezorerie
- IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori
- IAS 10: Evenimente ulterioare perioadei de raportare
- IAS 11: Contracte de construcţii
- IAS 12: Impozitul pe profit
- IAS 16: Imobilizări corporale
- IAS 17: Contracte de leasing
- IAS 18: Venituri
- IAS 19: Beneficiile angajaţilor
- IAS 20: Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală
- IAS 21: Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar
- IAS 23: Costurile îndatorării
- IAS 24: Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate
- IAS 26: Contabilizarea şi raportarea planurilor de pensii
- IAS 27: Situaţii financiare consolidate şi individuale
- IAS 28: Investiţii în entităţile asociate
- IAS 29: Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste
- IAS 31: Interese în asocierile în participaţie
- IAS 32: Instrumente financiare: prezentare
- IAS 33: Rezultatul pe acţiune
- IAS 34: Raportarea financiară interimară
- IAS 36: Deprecierea activelor
- IAS 37: Provizioane, datorii contingente şi active contingente
- IAS 38: Imobilizări necorporale
- IAS 39: Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare
- IAS 40: Investiţii imobiliare
- IAS 41: Agricultură

Pentru a intra în esenţa câtorva norme contabile internaţionale trebuie să pornim de la Cadrul general.

3.2. Aspecte privind Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare

Factori sociali, economici şi juridici au determinat diferenţe, privind situaţiile financiare, de la o ţară la alta. Aceşti factori au contribuit la utilizarea unor criterii diferite de recunoaştere a structurii din situaţiile financiare şi la opţiunea pentru diferite baze de evaluare. Ei influenţează şi aria de aplicabilitate şi informaţiile prezentate în situaţiile financiare.

Consiliul IASB este angajat în atenuarea acestor diferenţe, el caută să armonizeze reglementările, standardele şi procedeele privind întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare; realizarea armonizării impune ca situaţiile financiare să furnizeze informaţii utile pentru adoptarea deciziilor economice.

Aproape toţi utilizatorii iau decizii pentru:

a) a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiţie de capital;
b) a evalua răspunderea sau gestionarea managerială
c) a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti salariile, a-şi păstra locurile de muncă şi de a oferi alte beneficii angajaţilor
d) a evalua garanţiile pentru creditele acordate întreprinderilor
e) a determina politicile de impozitare
f) a determina profitul şi dividendele ce se pot distribui
g) a reglementa activitatea întreprinderii.

Situaţiile financiare se întocmesc conform unui model contabil bazat pe costul istoric recuperabil şi pe conceptul de menţinere a nivelului capitalului financiar nominal.

Este posibil ca într-un număr limitat de cazuri, să existe un conflict între cadrul general şi un IAS.

În aceste cazuri primează cerinţele IAS. Cadrul general este revizuit permanent de Comitetul IASB.

Cadrul general abordează:

a) Obiectivul situaţiilor financiare
b) Caracteristicile calitative care determină utilitatea informaţiilor din situaţiile financiare
c) Definirea, recunoaşterea şi evaluarea elementelor pe baza cărora se întocmesc situaţiile financiare.
d) Conceptele de capital şi de menţinere a nivelului capitalului.

Obiectivul situaţiilor financiare este acela de a prezenta fidel informaţii despre poziţia financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare, utile pentru luarea deciziilor economice. Acest deziderat se atinge dacă Standardele Internaţionale de Contabilitate sunt aplicate corespunzător şi sunt prezentate informaţiile suplimentare necesare (IAS 1 „Prezentarea situaţiilor financiare”, paragraful 10). Există şi situaţii speciale în care prezentarea fidelă este asigurată tocmai prin neaplicarea cerinţelor unor standarde, caz în care trebuie precizate în notele explicative motivele şi circumstanţele derogărilor. De asemenea, dacă în anumite cazuri nu există un Standard Internaţional de Contabilitate specific şi nici interpretări ale Comitetului Permanent, întreprinderile pot dezvolta propriile politici

contabile, în acord cu cerinţele Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi ale Cadrului general.

Poziţia financiară a unei întreprinderi este reflectată prin bilanţ, cu ajutorul resurselor economice controlate (activele), structurii de finanţare (datorii şi capitaluri proprii), precum şi cu ajutorul unor indicatori economico-financiari importanţi precum lichiditate şi solvabilitate. Bilanţul oferă informaţii esenţiale despre capacitatea întreprinderii de a degaja fluxuri viitoare de numerar şi echivalente de numerar, despre necesităţile de creditare viitoare şi capacitatea de onorare a acestora.

Ecuaţia fundamentală a poziţiei financiare este de forma:

Capital propriu = *Activ* - *Datorii*

O întreprindere are o *poziţie financiară pozitivă* în cazul în care capitalul propriu este mai mare sau cel puţin egal cu datoriile cu valoare economică. Această condiţie indică faptul că întreprinderea, ca subiect de drept, are posibilitatea să plătească obligaţiile faţă de terţi atât pe parcursul desfăşurării activităţii sale, cât şi la lichidarea sa.

Performanţele (capacitatea de a genera profit) întreprinderilor reprezintă o altă dimensiune a interesului utilizatorilor de informaţii financiare, reflectată în contul de profit şi pierdere. Performanţa sau nonperformanţa întreprinderii reflectă capacitatea de a genera fluxuri viitoare de numerar (venituri realizate), prin utilizarea resurselor existente (cheltuieli ale perioadei), precum şi gradul de eficienţă în utilizarea de noi resurse (profit sau pierdere).

Ecuaţia folosită în acest caz este de forma:

Rezultatul exerciţiului = *Venituri* - *cheltuieli*

Având în vedere că rezultatul se delimitează ca o diferenţă dintre venituri şi cheltuieli, ultimele două componente pot fi definite ca structuri ale capitalurilor proprii, iar rezultatul poate fi evidenţiat şi prin prisma variaţiei capitalurilor proprii. Ecuaţia creată în acest sens este de forma:

Rezultatul exerciţiului = *CP al ex. N* - *CP al ex. N-1* +/- *Aportul proprietarului în cursul exerciţiului N*

Deşi nu există o precizare expresă, bilanţul şi contul de profit şi pierdere sunt considerate, implicit, cele mai importante documente de raportare financiară, cel puţin din prisma producătorilor (profesioniştii contabili). Mai mult decât atât, au fost întreprinse o serie de studii pentru a se putea acorda un scor importanţei celor două documente. Astfel, s-a constat că în sistemele contabile naţionale, bazate pe implicarea majoră a statului în activitatea de normalizare, accentul cade asupra bilanţului, ca principal document de raportare. În economiile finanţate prin contribuţia capitalului privat, accentul este pus pe informaţii despre performanţele întreprinderii, contul de profit şi pierdere fiind preferat de investitori. Cu toate acestea, la nivel internaţional, majoritatea utilizatorilor consideră bilanţul documentul esenţial pentru analiza financiară.

Pentru îndeplinirea obiectivelor, situaţiile financiare se întocmesc pe baza contabilităţii de angajamente, conform căreia efectele tranzacţiilor şi altor evenimente sunt recunoscute, când acestea se produc şi nu când numerarul sau echivalentul său este decontat. La momentul producerii se înregistrează în contabilitate şi se raportează în situaţiile financiare ale perioadei aferente. Ca urmare situaţiile financiare cuprind evenimente trecute dar şi obligaţii de plată în viitor sau creanţe de încasat.
Utilizatorii informaţiilor publicate în situaţiile financiare sunt numeroşi şi formează o populaţie variată, însă este general acceptată ideea că cea mai largă şi importantă categorie de potenţiali beneficiari o formează investitorii. Ideea de a încerca satisfacerea directă a tuturor utilizatorilor, reali şi potenţiali, este o întreprindere dificilă, dacă nu chiar imposibilă.

Distincţia dintre informaţiile valabile şi cele inutile este crucială, profesia contabilă trebuind să se preocupe cu precădere de furnizarea de informaţii adecvate, pentru a nu deveni o arie de cercetări sterilă. Caracteristicile calitative reprezintă atributele care determină utilitatea informaţiei oferite de situaţiile financiare.

Cheia de boltă a Cadrului general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare elaborat de Comitetul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate o constituie caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare, care ţin locul şi de principii contabile. În acest sens sunt prezentate următoarele atribute care trebuie să caracterizeze informaţiile contabile:

- inteligibilitatea;
- relevanţa;
- credibilitatea;
- comparabilitatea.

Inteligibilitatea sau uşurinţa cu care utilizatorii înţeleg informaţia contabilă este o calitate esenţială a documentelor contabile de sinteză. Un factor important în această privinţă este maniera de prezentare a conturilor anuale. Pentru ca această prezentare să-şi atingă scopul, articolele şi elementele contabile sunt agregate şi clasificate în cel mai adecvat mod cu putinţă.

Pe de altă parte, însă, prezentarea conturilor anuale nu poate fi redusă până la cel mai scăzut nivel presupus de înţelegere al utilizatorilor de informaţie. Inteligibilitatea presupune, de asemenea, ca utilizatorii informaţiilor să aibă un nivel rezonabil de cunoştinţe (economice, contabile) care să le permită studierea informaţiilor cu rezonabilă diligenţă.

Relevanţa informaţiilor contabile se referă la capacitatea acestora de a fi utile beneficiarilor în luarea de decizii, oferind suportul necesar în evaluarea evenimentelor trecute, prezente şi viitoare sau în corectarea evaluărilor precedente. Cu alte cuvinte, o informaţie relevantă oferă utilizatorilor posibilitatea de a elabora previziuni şi de a-şi confirma aşteptările.

Credibilitatea presupune ca informaţia contabilă să nu conţină erori semnificative sau elemente de subiectivism şi oferă o imagine corectă asupra fenomenelor şi proceselor reflectate. Cu alte cuvinte, informaţia contabilă trebuie să fie neutră, obiectivă, completă şi să reflecte substanţa şi efectul evenimentelor economice şi nu numai forma legală. De asemenea, credibilitatea mai presupune şi prudenţă, precauţie în exercitarea raţionamentelor profesionale (activele şi veniturile să nu fie subevaluate, iar pasivele şi cheltuielile să nu fie supraevaluate).

Complexitatea activităţii contemporane pune sub semnul întrebării credibilitatea informaţiilor contabile, din punct de vedere al exhaustivităţii, neutralităţii şi lipsei de subiectivism în abordarea evenimentelor şi proceselor economice.

Comparabilitatea presupune necesitatea ca utilizatorii să poată compara informaţiile din situaţiile financiare ale aceleiaşi entităţi, într-un anumit interval de timp şi să extragă tendinţe privind poziţia financiară şi performanţele respectivei entităţi. De asemenea, utilizatorii trebuie să aibă posibilitatea de a compara conturile anuale ale diferitelor întreprinderi din acelaşi sector (comparaţii în spaţiu), pentru a evalua poziţia financiară şi performanţele acestora, acţiunea fiind valabilă dacă evenimente similare sunt prezentate în acelaşi mod.

Alături de caracteristicile informaţiilor contabile prezentate mai sus, în literatura de specialitate mai sunt prezentate şi altele. Acestea se referă la consistenţa informaţiilor (conform principiului permanenţei metodelor) şi la publicarea detaliată a tuturor elementelor considerate a fi de interes pentru utilizatori (specificarea metodelor de evaluare, politicilor contabile utilizate). Informaţia contabilă trebuie să fie, de asemenea, cuantificabilă monetar, ceea ce impune ajustări periodice datorită instabilităţii manifestate în acest domeniu.

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare defineşte şi limitele informaţiei relevante şi credibile, respectiv oportunitatea, echilibrul beneficiu-cost şi echilibrul între caracteristicile calitative.

Oportunitatea vizează raportarea la timp a informaţiei pentru a-şi realiza utilitatea sa în deciziile economice. Orice întârziere exagerată în raportarea informaţiei conduce la pierderea relevanţei acesteia.

Echilibru între beneficiu-cost. Beneficiile de pe urma informaţiei trebuie să depăşească costul furnizării acesteia. Este o formulare generală având în vedere că evaluarea beneficiilor şi costurilor reprezintă un proces de raţionament profesional, deoarece costurile pot să nu fie suportate în mod direct sau neapărat de acei utilizatori care se bucură direct şi de beneficii, după cum de beneficii se pot bucura şi alţi utilizatori decât cei pentru care informaţia este pregătită. De exemplu, oferirea de informaţii suplimentare creditorilor poate reduce costurile de finanţare a întreprinderii.

Echilibru între caracteristicile calitative. Este o problemă de raţionament profesional care aparţine celor care produc sau utilizează informaţiile din situaţiile financiare.

Despre definirea, recunoaşterea şi evaluarea elementelor pe baza cărora se întocmesc situaţiile financiare am discutat în capitolele precedente şi ca atare vom face referire în continuare la conceptul de capital şi de menţinere a nivelului capitalului.

Conceptul de capital

- Conform conceptului financiar capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalul propriu al întreprinderii
- Conform conceptului fizic capitalul reprezintă capacitatea de producţie a întreprinderii exprimată în unităţi naturale (cantitative)

- Conceptul de capital fizic se adoptă dacă principala preocupare a utilizatorului situaţiilor financiare este capacitatea de exploatare a întreprinderii
- Dacă se urmăreşte menţiunea capitalului investit, se foloseşte noţiunea de capital financiar.
- Aceste concepte conduc la:
    a) Menţinerea capitalului financiar – conform acestui concept, se obţine profit dacă valoarea financiară (monetară) a activelor nete la sfârşitul perioadei este mai mare decât valoarea financiară a activelor la începutul perioadei, după excluderea oricăror contribuţii din partea proprietarilor în timpul perioadei analizate.
    b) Menţinerea capitalului fizic – se obţine profit când capacitatea fizică productivă (de exploatare) a întreprinderii la sfârşitul perioadei depăşeşte capacitatea fizică productivă de la începutul perioadei, după ce s-a exclus orice distribuire către proprietari şi orice contribuţie din partea lor, în timpul perioadei analizate.

Pentru evaluarea capitalului fizic se utilizează costul curent.

În termeni generali, o întreprindere şi-a menţinut capitalul daca la sfârşitul perioadei are un capital egal cu cel de la începutul perioadei; orice valoare în plus este considerată profit.

3.3. Imobilizările corporale în viziunea IAS/IFRS

3.3.1. Terminologie şi reglementare

Imobilizările corporale sunt recunoscute ca activ în patrimoniul unei entităţi atunci când:

a) este probabilă generarea către întreprindere de benefici economice viitoare aferente activului;
b) şi costul activului poate fi măsurat în mod credibil.

Piesele de schimb şi echipamentul de service de interes major sunt de obicei înregistrate ca stocuri şi sunt recunoscute ca şi cheltuieli, pe măsură ce sunt consumate. Ca şi regulă generală, costurile întreţinerii activelor nu se capitalizează pentru că ele nu fac decât să aducă activul respectiv la parametrii iniţiali de funcţionare. Aceste costuri se recunosc în Contul de profit şi pierdere, pe măsură ce sunt efectuate. Costurile cu întreţinerea zilnică a echipamentelor proprii sunt în principal reprezentate de costurile salariale şi cu materialele consumabile.

Piesele de schimb şi echipamentul de interes major se pot considera în categoria imobilizărilor corporale atunci când întreprinderea se aşteaptă a le folosi pentru mai multe perioade, respectiv pentru mai mult de 1 an.

O condiţie pentru a clasifica în continuare un element ca şi imobilizare corporală, este efectuarea unor inspecţii majore pentru a depista defecţiunile, indiferent dacă sunt înlocuite sau nu părţi componente ale imobilizărilor respective. Atunci când o inspecţie majoră este efectuată, costul aferent este recunoscut în valoarea contabilă a imobilizării corporale ca şi o înlocuire, dacă criteriile de recunoaştere sunt satisfăcute.

Pentru a se identifica ce constituie un element individual din cadrul imobilizărilor corporale, se cere un raţionament profesional pentru aplicarea criteriilor de definire a circumstanţelor sau a tipurilor specifice de întreprinderi. Poate fi indicat să se grupeze elementele individuale nesemnificative, şi activul care rezultă în urma grupării să se considere ca şi un activ individual, amortizabil.

Standardul 16 recunoaşte de asemenea, că anumite componente ale imobilizărilor corporale pot necesita înlocuiri la intervale regulate de timp şi sunt componente semnificative în cadrul activelor.

Imobilizările corporale pot fi achiziţionate cu scopul sporirii gradului de siguranţă sau de protecţie a mediului. Achiziţionarea unor astfel de imobilizări corporale, chiar dacă nu cresc în mod direct beneficiile economice viitoare ale unui activ imobilizat, poate fi necesară pentru ca întreprinderea să obţină beneficii viitoare din celelalte active ale sale.

În aceste situaţii, astfel de achiziţii de imobilizări corporale îndeplinesc criteriile de recunoaştere ca active, pentru că permit beneficiilor economice viitoare generate de activele aferente să fie mai mari decât beneficiul care ar putea deriva dacă ele nu ar fi fost achiziţionate.

3.3.2. Măsurarea iniţială a imobilizărilor corporale

Un element al imobilizărilor corporale, care este recunoscut ca activ, trebuie măsurat iniţial la costul său.

Costul unei imobilizări corporale este format din:

a) preţul de achiziţie, taxe vamale, taxe nerecuperabile, şi toate reducerile comerciale la vânzare fiind scăzute;

b) orice costuri direct atribuibile pentru a aduce activul în locaţia şi având proprietăţile necesare pentru a funcţiona în manieră dorită de managementul întreprinderii.

Exemple de costuri atribuibile direct, sunt:

- costul beneficiilor acordate salariaţilor (aşa cum este prevăzut în IAS 19 „Beneficiile angajaţilor”), legate direct de construcţia sau achiziţia imobilizărilor corporale;
- costul de amenajare a amplasamentului;
- costuri iniţiale de livrare şi manipulare;
- costuri de instalare şi montaj. De pildă, materiale folosite pentru testarea pilot a liniei de producţie şi a funcţionării ei după instalarea definitivă;
- costul testării funcţionalităţii activului, după deducerea câştigului net aferent vânzării oricăror elemente rezultate în urma aducerii activului la locaţia şi în starea respectivă;
- onorarii profesionale;

c) costurile estimate pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentului, în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion pe baza IAS 37 „Provizioane, active şi datorii contingente”.

Exemple de costuri care nu sunt cuprinse în costul de achiziţie a imobilizărilor corporale:

- costul deschiderii unor noi linii de producţie;

- costul introducerii unor noi produse sau servicii (inclusiv costuri legate de activităţile publicitare sau promoţionale);
- costuri legate de desfăşurarea activităţii într-o nouă locaţie sau cu un nou segment de consumatori (inclusiv costurile legate de instruirea personalului) – operaţiuni de „start-up';
- costuri administrative sau cheltuieli de regie generale.

Deşi costurile administrative nu se capitalizează, există costuri real incrementale pentru activ, ca de pildă comisionul plătit unui agent pentru asistarea companiei în achiziţionarea unui activ sau un fel de consultanţă în acest sens, care poate fi tratat ca parte a costului iniţial de recunoaştere al activului.

Standardul permite capitalizarea în mod rezonabil al tuturor costurilor care concură la obţinerea activului, punerea sa în funcţiune şi obţinerea performanţelor dorite, dar cu condiţia ca aceste valori adiţionale să ne mărească valoarea activului mai mult decât valoarea sa justă.

Recunoaşterea costurilor în valoarea contabilă a imobilizărilor corporale încetează a se mai produce atunci când aceste elemente sunt aduse în locaţia şi având proprietăţile necesare pentru a funcţiona în maniera dorită de management.

Prin urmare, costurile legate de utilizarea sau de reorganizarea imobilizărilor corporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a acestora, de exemplu:

- costurile suportate în perioada în care o imobilizare are capacitatea de a funcţiona la parametrii doriţi de management, însă nu a fost pusă în funcţiune sau funcţionează la o capacitate mai redusă decât cea normală;
- pierderile operaţionale rezultate iniţial, de exemplu cele întâlnite până în momentul în care se formează cererea pentru un anumit produs;
- costurile întâlnite în procesul de relocare şi reorganizare a unei parţi sau a întregii activităţi

Un element de noutate în noul Standard est că, dacă plăţile sunt eşalonate pe o perioadă mai mare decât cele prevăzute într-un contract de credit uzual, diferenţa între echivalentul în numerar a preţului şi plăţile totale este recunoscută drept dobândă pe o perioadă a creditului, exceptând cazul în care această dobândă este inclusă în costul imobilizării corporale, potrivit tratamentului alternativ prevăzut de IAS 23 „Costul îndatorării".

Valoarea contabilă a imobilizărilor corporale poate fi diminuată cu valoarea corespunzătoare a subvenţiei guvernamentale, în conformitate cu IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor referitoare la asistenţa guvernamentală".

3.3.3. Măsurarea ulterioară recunoaşterii iniţiale

O entitate poate opta ori pentru tratamentul contabil de bază ori pentru cel alternativ permis, corespunzător politicii contabile aplicate şi va respecta aceasta opţiune pentru întreaga clasă de imobilizări corporale.

Tratament contabil de bază

Ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, o imobilizare corporală trebuie înregistrată la cost, mai puţin amortizarea cumulată aferentă şi orice pierderi cumulate din depreciere.

Tratamentul contabil alternativ permis

Ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, o imobilizare corporală trebuie înregistrată la valoarea reevaluată, care reprezintă valoarea justă la momentul reevaluării, mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată aferentă şi pierderile ulterioare cumulate din depreciere. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate, în aşa fel încât valoarea contabilă să nu difere în mod semnificativ de valoarea care poate fi determinată pe baza valorii juste la data bilanţului.

În cazul în care un element al imobilizărilor corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă din care face parte acel element trebuie reevaluată. Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite. Cu toate acestea, o anumită clasă de active poate fi reevaluată permanent, dacă această reevaluare se poate realiza în timp scurt şi dacă aceste reevaluări pot fi mereu actualizate.

3.3.4. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

Valoarea contabilă a unui activ trebuie adusă la valoarea lui recuperabilă dacă, şi numai dacă, valoarea recuperabilă a activului este mai mică decât valoarea contabilă a acestuia. Această reducere constituie o pierdere din depreciere[1].

O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat ca şi cheltuială în contul de profit şi pierdere, în afara cazului în care activul este înregistrat la valoarea reevaluată pe baza unui alt Standard Internaţional de Contabilitate.

Activele neamortizabile pot fi şi ele supuse unui proces de depreciere (mai ales titlurile, creanţele imobilizate şi alte imobilizări financiare). Pierderea de valoare ca urmare a deprecierii se constată ca diferenţă între valoarea de intrare şi valoare de utilitate stabilită cu ocazia inventarierii, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar. Această pierdere de valoare se înregistrează ca ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare a imobilizărilor.

Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare se constituie prin aplicarea principiului prudenţei, conform căruia orice pierdere de valoare cu caracter reversibil ce afectează bunuri sau creanţe se include în cheltuieli, pentru a preveni transferarea riscului în viitor.

Constituirea unei ajustări de orice tip reprezintă o cheltuială iar diminuarea, anularea sau reluarea acestora constituie un venit. Natura cheltuielilor respectiv a veniturilor efectuate prin constituirea sau reluarea unei ajustări diferă în funcţie de categoria de imobilizări depreciate şi de evenimentul care a produs deprecierea sau pierderea de valoare.

La finele exerciţiilor sau la ieşirea din patrimoniu a imobilizării pentru deprecierea căreia s-a constituit o ajustare, se face o analiză a ajustărilor, şi se majorează, diminuează, sau anulează, după caz.

---

[1] *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate, IAS 36 "Deprecierea Activelor"*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 150.

Majorarea ajustărilor constituite se face când s-au amplificat efectele negative şi se înregistrează prin aceleaşi formule ca la constituire.

3.4. Stocurile în viziunea IAS/IFRS

Obiectivul IAS 2 Stocuri este acela de a descrie tratamentul contabil pentru stocuri în sistemul costului istoric. Standardul oferă indicaţii referitoare la recunoaşterea valorii stocurilor la data bilanţului, determinarea costului stocurilor şi recunoaşterea cheltuielilor cu stocurile, considerând orice înregistrare la valoarea realizabilă netă. De asemenea, Standardul oferă indicaţii referitoare la procedeele practice de determinare a costului stocurilor.

Scopul Standardului este recunoaşterea, măsurarea şi evaluarea stocurilor, adică determinarea valorii la care acestea vor fi recunoscute în bilanţ şi vor influenta contul de profit şi pierdere, oferind o alternativă acelor tratamente contabile care, prin creşterea şi descreşterea valorii stocului, ajustează profitul în concordanţă cu ceea ce este avantajos pentru conducere.

Standardul tratează evaluarea şi contabilizarea stocurilor, respectiv determinarea valorii la care stocurile se înregistrează la categoria activelor, ca active curente, recunoscute în situaţiile financiare, valoare ce va fi raportată până în momentul realizării acestora ca venit din vânzări.

În câmpul de aplicabilitate al IAS 2 sunt cuprinse acele stocuri ce nu fac obiectul excluderii de sub incidenţa acestui Standard, realizând o delimitare strictă a elementelor de stocuri şi gruparea acestora în două categorii:

- Stocuri propriu –zise;
- Producţia în curs de execuţie, ce nu intră sub incidenţa IAS 11.

Standardul se aplică în contabilitatea stocurilor, în situaţiile financiare, în condiţiile utilizării costului istoric, la toate tipurile de stocuri, delimitate în funcţie de natura activităţii întreprinderii. Conform acestui Standard stocurile sunt active:

- Deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- În curs de producţie în vederea vânzări în aceleaşi condiţii de mai sus, sau
- Sub formă de materii prime, materiale sau alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile trebuie recunoscute ca active în următoarele situaţii:

- reprezintă o resursă controlată sau controlabilă de întreprindere, deci, întreprinderea îşi asumă riscurile şi avantajele aferente deţinerii stocurilor;
- este probabil să genereze beneficii viitoare, atât la intrare cât şi la ieşire pentru societate şi are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

Stocurile includ bunurile cumpărate şi deţinute cu scopul revânzării, cum sunt mărfurile achiziţionate de un detailist în vederea revânzării sau terenurile şi alt proprietari imobiliare deţinute cu scopul de fi revândute. Stocurile includ, de asemenea, produsele finite sau producţia aflata în curs de execuţie, precum şi

materialele şi alte consumabile destinate utilizării în procesul de producţie. În cazul unui prestator de servicii, stocurile includ costul serviciilor[2].

Evaluarea stocurilor se realizează la cost aceasta fiind cea mai credibilă bază de evaluare. Cu toate astea, această valoare atribuită stocurilor poate fi, în anumite cazuri, prezentate în situaţiile financiare la o valoare mai mică decât costul stocurilor, conform principiului prudenţei. Diminuarea costurilor stocurilor poate fi cauzate de deteriorări fizice, învechire sau reducerea nivelului preţurilor, ceea ce generează valori de piaţă sub nivelul costurilor şi apare o pierdere. Această pierdere se poate evidenţia prin reducerea valorii stocurilor, adică a costului la nivelul valorii de piaţă.

Valoarea de piaţă reprezintă preţul sau costul de înlocuire. Valoarea de piaţă mai reprezintă suma pe care întreprinderea ar trebui să o plătească în prezent pentru acelaşi stoc, cumpărat de la furnizorii obişnuiţi în cantităţile obişnuite. Din punct de vedere a Standardului valoarea de piaţă nu este luată în considerare în evaluarea stocurilor, ci valoarea realizabilă netă.

Valoarea realizabilă netă este preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor necesare vânzări

Baza de evaluare a costului este costul care trebuie să se determine credibil în contextul şi limitele stabilite de prezentul standard. Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent. Cheltuielile realizate la nivelul întreprinderi sunt încorporate în diferite categorii de costuri cum ar fi:

- costul de achiziţie;
- costul de prelucrare;
- costul de distribuţie;
- costul de administraţiei.

a) *Costurile de achiziţie*

Modalitatea cea mai frecventă de a obţine stocuri este prin aprovizionare când stocurile sunt recunoscute şi asociate cu o valoare reprezintă stocul acesteia. Costul stabilit în momentul achiziţiei este costul de achiziţie şi reprezintă valoare cu care bunul respectiv fi înregistrat în contabilitate.

Costul de achiziţie a stocurilor cuprind preţul de cumpărare, înscris în contract sau în factura furnizorului, taxe de import şi alte taxe (taxe vamale, accize) cu excepţia acelora pe care întreprinderea le poate recupera de la autorităţile fiscale, costuri de transport, manipulare(încărcare, descărcare) şi alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei de produse finite, materiale şi servicii. Reducerile comerciale, a căror valoare se determină pe bază procentuală din preţul de cumpărare sau în cascadă precum şi rabaturile care reprezintă reduceri cu caracter excepţional practicate asupra preţului de vânzare negociat, atunci când elementele de stocuri fac obiectul achiziţiei şi alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costurile de achiziţie.

---

[2] Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România „*Standarde Internaţionale de Raportare Financiara IAS 2*", Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 47.

De asemenea, IAS 2 permite ca, în anumite condiţii, diferenţele rezultate din schimbul valutar să fie incluse în costul de achiziţionare a stocului, aşa cum este descris ca fiind tratament contabil alternativ permis în IAS 21. Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar, atunci când au rezultat dintr-o depreciere monetară accentuată împotriva căreia nu există nici un mijloc practic de acoperire şi privesc datorii rezultate din achiziţii recente de stocuri, datorii care nu pot fi achitate.

b) Costurile de prelucrare

Obţinerea , în cadrul întreprinderii, a stocurilor, la finele procesului de prelucrare, atrage după sine o serie de consumuri de resurse. Valoarea consumurilor se regăseşte în costurile de prelucrare. Calculul costurilor de prelucrare este scopul contabilităţii de gestiune. Aceasta trebuie să facă distincţie clară între costul de prelucrare al produsului, serviciului sau lucrării.[3]

Costul de prelucrare a stocurilor includ costurile direct aferente unităţilor produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ şi alocarea sistematică a regiei de producţie, fixă şi variabilă, generată de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care rămân relativ constante, indiferent de volumul producţiei, cum sunt: amortizarea, întreţinerea secţiilor şi utilajelor, precum şi costurile cu conducerea şi administrarea secţiilor. Regia variabilă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care variază direct proporţional sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei, cum sunt costurile indirecte cu materiile prime şi materialele şi cu forţa de muncă. Costurile de prelucrare a stocurilor cuprind:

• costuri direct aferente unităţilor produse (de ex. costurile cu manopera directă)

• alocarea sistematică a regiei de producţie, fixă şi variabilă, generată de transformarea materialelor în produse finite:

- regia fixă de producţie, formată din costurile indirecte de producţie care rămân relativ constante, indiferent de volumul producţiei (amortizarea utilajelor şi echipamentelor, întreţinerea sculelor şi utilajelor, precum şi costurile cu conducerea şi administrarea secţiilor).

- regia variabilă de producţie, formată din acele costuri indirecte de producţie care variază direct proporţional sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei (costurile indirecte cu materiile prime şi materialele şi cu forţa de muncă).

c) *Alte costuri*

În această categorie în costul stocurilor se includ numai în măsură în care reprezintă costuri, directe sau indirecte, suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a regiilor sau costul proiectării produselor destinate anumitor clienţi.

Mai jos sunt enumerate exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) Pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normale admise;

---

[3]Ibidem, p.76.

b) Cheltuieli de depozitare, cu excepţia cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
c) Regii generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent;
d) Costuri de desfacere.

Tehnici de măsurare a costurilor

Diverse tehnici de măsurare a costurilor, cum sunt metoda costului standard sau metoda preţului cu amănuntul, pot fi folosite pentru simplificare, dacă se consideră că rezultatele acestor metode aproximează costul. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile actuale.

Metoda costului standard presupune evaluarea la un cost standard unitar, acelaşi pe durata unei perioade, astfel încât cantităţile intrate se evaluează la costul prestabilit, cunoscându-se ieşirile. Această metodă este utilizată de întreprinderile care nu au posibilitatea de a afla în timp real valorile efective ale intrărilor şi ieşirilor din stocuri.

Metoda preţului cu amănuntul este adesea folosită în comerţul cu amănuntul pentru a măsura costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă de determinare a costului. Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Procentajul marjei brute utilizat ia în considerare stocurile al căror preţ a fost redus sub preţul de vânzare iniţial. Adesea este utilizat un procent mediu pentru fiecare departament.

Trebuie menţionat că în IAS 2 metodele FIFO şi CMP sunt considerate tratamente contabile de bază, iar LIFO este considerat tratament contabil alternativ.

IAS 2 nu prevede dacă o întreprindere trebuie să folosească o singură formulă de determinare a costurilor pentru toate stocurile pe care le deţine în reţeaua internaţională sau poate utiliza metode diferite pentru stocuri diferite. Diferite metode de determinare a stocurilor confirmă că fiecare întreprindere poate utiliza metoda costului mediu ponderat, metoda FIFO şi metoda LIFO pentru alocarea costurilor pe diferite clase de stocuri care prezintă caracteristici diferite în ceea ce priveşte natura şi modul de utilizare a acestora.

Valoarea realizabilă netă

Valoarea realizabilă netă (VRN) este definită ca preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi costurile necesare vânzării.

Costurile de vânzare trebuie să includă toate costurile care pot fi atribuite în mod direct elementului de stoc în cauză. Acesta poate include, de exemplu, costurile de transport, ambalare şi costurile generate de comisioanele agenţilor de vânzări.

Astfel de costuri pot fi calculate în mod explicit sau pot fi estimate ca procent al preţului de vânzare ce se consideră a fi rezonabil prin prisma experienţei anterioare.

Costurile de finalizare şi de vânzare nu trebuie ajustate pentru a obţine profit din acţiunea de finalizare şi vânzare. Prin urmare, diferenţa dintre IAS şi reglementările contabile româneşti o reprezintă acel termen "net" din valoarea realizabilă netă, care ţine cont de toate cheltuielile suplimentare care vor fi suportate o dată cu vânzarea elementului sau elementelor de stocuri în cauză.

Practica diminuării valorii stocurilor sub cost, până la valoarea realizabilă netă, este consecventă cu principiul conform căruia activele nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor.[4]

Reducerea valorilor contabile la valoarea realizabilă netă poate fi necesară datorită scăderii preţurilor de vânzare, sau datorită creşterilor costurilor de finalizare sau costurilor directe de vânzare. În plus, este posibil ca unele produse să se fi deteriorat sau altele să fi fost deţinute în cantităţi ce nu se preconizează a fi vândute într-o perioadă de timp rezonabilă. În aceste condiţii, valoarea contabilă a costurilor trebuie scăzută sub nivelul costului la valoarea ce se preconizează a fi recuperată din vânzarea acestora.

Aşa cum am arătat mai sus, scăderea valorii contabile ia în considerare costurile estimate de finalizare şi de vânzare, dar nu trebuie să includă un profit brut aferent acestor costuri. Scăderea valorilor contabile la valoarea realizabilă netă trebuie determinată element cu element, cu excepţia cazurilor în care realizarea nu permite evaluarea fiecărui element, iar elementele stocului sunt similare sau complementare.

3.5. Situaţia fluxurilor de numerar în viziunea IAS 7

Menirea de bază a tabloului fluxului de trezorerie este să furnizeze informaţii relevante privind încasările şi plăţile unei entităţi, în cursul unui exerciţiu, pentru a ajuta utilizatorii informaţiilor din situaţiile financiare, în special investitorii, în evaluarea solvabilităţii exploataţiilor. Se întocmeşte potrivit metodei directe sau metodei indirecte pe baza balanţei şi a celorlalte componente ale situaţiilor financiare.

Conform normei internaţionale IAS 7, expresia fluxuri de numerar[5] desemnează ansamblul intrărilor şi ieşirilor de **numerar** (disponibilităţile băneşti şi depozitele la vedere, inclusiv descoperirile de cont) sau **echivalente de numerar** (investiţii financiare pe termen scurt care pot fi transformate uşor în numerar).

Un tablou al fluxurilor permite utilizatorilor situaţiilor financiare:

- să evalueze capacitatea exploataţiei agricole de a degaja lichidităţi;
- să determine necesităţile de lichidităţi;
- să prevadă scadenţele şi riscul încasărilor viitoare;
- să compare rezultatele entităţii, prin eliminarea efectelor utilizării diferitelor metode contabile pentru aceleaşi operaţii şi evenimente.

---

[4]Ibidem, p.187.

[5] Facem precizarea că potrivit normelor contabile româneşti se utilizează noţiunea de fluxuri de trezorerie.

IAS 7 prevede că situaţia fluxurilor de numerar trebuie să fie detaliată pe cele trei tipuri de activităţi: de exploatare, de investiţie şi de finanţare.

Astfel trebuie degajate următoarele fluxuri de numerar:

- fluxuri de trezorerie din activitatea de exploatare;
- fluxuri de trezorerie din activitatea de investiţii;
- fluxuri de trezorerie din activitatea de finanţare.

Activităţile de exploatare sunt principalele activităţi generatoare de venituri şi orice alte activităţi, cu excepţia celor definite ca fiind activităţi de investiţii sau de finanţare.

Mărimea mişcărilor de trezorerie legate de exploatare este un indicator-cheie al măsurii în care întreprinderea a degajat, prin exploatarea sa, suficiente fluxuri de trezorerie, pentru a rambursa împrumuturile sale, a menţine capacitatea sa de exploatare, a vărsa dividende şi a realiza noi investiţii, fără să recurgă la alte surse de finanţare. De asemenea, utilizate cu alte date, informaţiile privind diferitele categorii de fluxuri istorice de trezorerie legate de exploatare pot să fie utile pentru previziunea fluxurilor viitoare de trezorerie aferente exploatării.

Fluxurile de trezorerie ale activităţii de exploatare sunt, în mod esenţial, consecinţa principalelor activităţi generatoare de venituri ale întreprinderii. Ca urmare, ele sunt, în general, rezultatul operaţiilor şi evenimentelor care concură la formarea rezultatului net.

IAS 7 oferă o listă de exemple care constituie fluxuri de trezorerie ale exploatării:

- încasările care decurg din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii;
- încasările care provin din redevenţe, onorarii, comisioane şi alte venituri;
- plăţile privind furnizorii şi salariaţii;
- plăţile de impozite, exceptând cazurile când ele vizează activităţile de investiţii sau de finanţare.

O întreprindere poate să deţină titluri în scopuri comerciale, caz în care acestea sunt asemănătoare stocurilor achiziţionate pentru a fi revândute. Ca atare, fluxurile de trezorerie, care provin din achiziţionarea şi cesiunea de titluri deţinute în scopuri comerciale, sunt incluse în categoria activităţilor de exploatare. În mod asemănător, împrumuturile acordate de instituţiile financiare sunt clasificate, în general, în categoria activităţilor de exploatare, ştiut fiind că ele se referă la principala activitate generatoare de venituri a acestui tip de unităţi.

IAS 7 prevede raportarea fluxurilor de numerar aferente activităţii de exploatare prin utilizarea uneia din următoarele metode:

- **metoda directă**, prin care sunt prezentate principalele clase de plăţi şi încasări în numerar după următorul format:

Fluxurile de trezorerie ale activităţii de exploatare (metoda directă)

+ încasări de la clienţi
- plăţi către furnizori şi angajaţi

Numerar generat de exploatare
- dobânzi plătite
- impozit pe profit plătit

Fluxul de numerar înainte de elemente extraordinare

± elemente extraordinare (de exemplu: încasări din asigurarea împotriva cutremurelor)

Numerar net din activităţi de exploatare

- **metoda indirectă**, prin care profitul net sau pierderea netă este ajustată cu efectele tranzacţiilor ce nu au natură monetară, cu amânările sau angajamentele de plăţi sau încasări în numerar din exploatare trecute sau viitoare şi cu elementele de venituri şi cheltuieli asociate cu fluxurile de numerar din investiţii sau finanţări. Formatul adoptat pentru metoda indirectă este următorul:

Fluxurile de trezorerie ale activităţii de exploatare (metoda indirectă)

± rezultatul net înainte de impozitare şi elemente extraordinare

Ajustări pentru:

+ amortizare
+ pierderi din diferenţe de curs valutar
- profitul obţinut din cedarea imobilizărilor
+ cheltuieli cu dobânzi

Profit din exploatare înainte de modificările capitalului circulant

± variaţia stocurilor

± variaţia conturilor clienţi şi a altor creanţe de exploatare

± variaţia conturilor furnizori şi a altor datorii din exploatare

Numerar generat din exploatare

- dobânzi plătite
- impozit pe profit plătit

Fluxul de numerar înainte de elemente extraordinare

± elemente extraordinare

Numerar net din activităţi de exploatare

Se observă deci că, prin această metodă, se porneşte de la profitul înainte de impozitare şi de eventualele elemente extraordinare, care se ajustează cu:

- elemente care nu dau naştere unor fluxuri de numerar (de exemplu, amortizarea, provizioanele, impozitele amânate, pierderile şi câştigurile din schimb valutar nerealizabile).
- modificările survenite de-a lungul perioadei în elementele capitalului circulant. Se observă că o creştere a nivelului stocurilor sau creanţelor-clienţi are o influenţă negativă asupra numerarului, deoarece se traduce printr-o imobilizare a numerarului întreprinderii în aceste categorii de active. Efectul unei creşteri a nivelului datoriilor către furnizori este, în mod evident, contrar.
- celelalte elemente care au ca efect fluxuri de numerar din investiţii sau finanţare (de exemplu, profitul obţinut din cedarea imobilizărilor, cheltuielile şi veniturile din dobânzi).

Respectivele fluxuri de numerar sunt reflectate în partea inferioară a situaţiei fluxurilor de trezorerie.

Deşi metoda indirectă poate părea mult mai complicată, ea este de multe ori preferată în practică, deoarece informaţiile necesare pentru aplicarea ei sunt deseori mai uşor de obţinut de către contabili. Deşi IAS 7 încurajează utilizarea metodei directe, ambele metode prezentate sunt admise, atât de IAS 7 cât şi de Reglementările contabile armonizate. În orice caz, numerarul net din activităţi de exploatare obţinut în urma aplicării celor două metode trebuie să fie identic.

b) Fluxurile de trezorerie ale activităţilor de investiţii

Activităţile de investiţii constau în achiziţionarea şi cedarea de active imobilizate, care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

Fluxurile de trezorerie ale activităţilor de investiţii oferă informaţii privind maniera în care întreprinderea îşi asigură perenitatea şi creşterea. Ele se referă la:

- plăţi efectuate pentru achiziţionarea de imobilizări corporale şi necorporale, precum şi a altor active pe termen lung, inclusiv cheltuielile de dezvoltare capitalizate şi plăţile implicate de imobilizările produse de întreprindere pentru sine;
- încasări care decurg din vânzarea de imobilizări corporale şi necorporale, precum şi a altor active pe termen lung;
- plăţi efectuate pentru achiziţionarea de titluri de participare şi titluri de creanţă ale altor întreprinderi, precum şi plăţile efectuate pentru achiziţionarea de participaţii;
- încasări relative la vânzarea de titluri de participare şi de titluri de creanţă ale altor întreprinderi, precum şi încasări relative la vânzarea de participaţii deţinute în cadrul întreprinderilor;
- avansurile de trezorerie şi împrumuturile acordate (altele decât avansurile şi împrumuturile acordate de o instituţie financiară);
-încasări care decurg din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor acordate altor părţi (altele decât avansurile şi împrumuturile acordate de o instituţie financiară).

Formatul prevăzut de IAS 7 pentru reflectarea fluxurilor de trezorerie din astfel de activităţi este prezentat mai jos:

Fluxurile de trezorerie ale activităţii de investiţii

- plăţi pentru achiziţia unei filiale, mai puţin numerarul obţinut o dată cu achiziţia filialei

- plăţi pentru achiziţionarea de imobilizări corporale

+ încasări din vânzarea de imobilizări

+ dobânzi încasate

+ dividende încasate

Numerarul net folosit în activităţi de investiţie

Se observă că aici sunt incluse încasările din dobânzi şi dividende, deoarece se consideră că ele sunt rezultatul investiţiilor efectuate de către întreprindere în titluri de creanţă (obligaţiuni, depozite bancare) sau de capital (participaţii la capitalul altor societăţi comerciale). IAS 7 permite însă şi clasarea lor ca fluxuri de numerar din activităţi de exploatare. Importantă este însă clasarea lor în mod consecvent de la o perioadă la alta, în spiritul comparabilităţii situaţiilor financiare.

c) Fluxurile de trezorerie ale activităţii de finanţare

Activităţile de finanţare sunt activităţi care au ca efect modificări ale dimensiunii şi compoziţiei capitalurilor proprii şi datoriilor întreprinderii.

Prezentarea separată a acestor fluxuri în tabloul de trezorerie este dată de posibilitatea utilizării lor în previziunea sumelor pe care aportorii de capitaluri le vor retrage din capitalurile viitoare.

Mişcările de trezorerie generate de activităţile de finanţare se referă la:

- încasările din emisiunea de acţiuni şi de alte instrumente ale capitalurilor proprii;
- vărsăminte efectuate acţionarilor pentru achiziţionarea sau răscumpărarea acţiunilor întreprinderii;
- încasări din emisiunea de împrumuturi obligatare, de bilete de trezorerie, de titluri de împrumut ipotecar sau a altor titluri de împrumut pe termen scurt sau lung;
- rambursarea sub formă de lichidităţi a sumelor împrumutate;
- vărsămintele efectuate de un locatar pentru reducerea soldului datoriei referitoare la un contract de locaţie-finanţare.

IAS 7 nu precizează care sunt rubricile de constituit corespunzătoare. Totuşi, exemplele furnizate în anexa normei conduc la următoarea prezentare:

Fluxurile de trezorerie ale activităţii de finanţare
\+ încasări din emisiunea de capital social
\+ încasări din împrumuturi pe termen lung
\- plăţi pentru rambursarea împrumuturilor
\- plata datoriilor aferente leasingului financiar
\- dividende plătite

Numerar net utilizat în activităţi de finanţare

IAS 7 lasă la latitudinea întreprinderii clasarea dividendelor plătite ca fluxuri de numerar din activitatea de finanţare sau din activitatea de exploatare. Şi în acest caz este nevoie de consecvenţă în prezentarea acestor elemente de la o perioadă la alta.

Prin însumarea numerarului net din activităţile de exploatare, investiţie şi finanţare se obţine creşterea sau scăderea netă a numerarului şi echivalentelor de numerar pe parcursul perioadei, sumă prin care se poate face reconcilierea între soldul iniţial şi cel final al numerarului şi echivalentelor de numerar.

Pentru o mai bună înţelegere a aspectelor prezentate mai sus redăm o aplicaţie practică.

Aplicaţie practică: Dispuneţi de următoarele informaţii: profit net de impozitare 33.500 lei; cheltuieli cu amortizarea 750 lei; clienţi: sold iniţial 2.000 lei şi sold final 600 lei; stocuri: sold iniţial 3.000 lei şi sold final 3.900 lei; furnizori: sold iniţial 6.000 lei şi sold final 8.400 lei, impozit pe profit plătit 300 lei. Cheltuielile cu dobânda au fost de 1.000 lei, din care 425 lei au fost plătiţi în cursul perioadei. Alţi 250 lei, legaţi de cheltuielile cu dobânda ale perioadei precedente au fost de asemenea plătiţi în timpul perioadei. 350 lei au fost încasaţi din emisiunea de capital şi alţi 325 lei din împrumuturi pe termen lung. Au fost efectuate plăţi privind achiziţia unui teren în valoare de 2.550 lei şi s-au încasat 2.300 lei din vânzarea unei instalaţii. Conform IAS

7 „Situaţia fluxurilor de numerar”, care sunt fluxurile de numerar provenite din activităţile de exploatare şi investiţii?

Rezolvare:

Fluxul din exploatare:
+ 33.500 lei (profit net înainte de impozitare)
+ 750 lei (amortizare)
+ 1.400 lei (clienţi: 2.000 – 600, înseamnă că s-au încasat)
- 900 lei (stocuri: 3.000 – 3900, înseamnă că s-au achiziţionat)
+ 2.400 lei (furnizori: 8.400 – 6000, înseamnă că s-a cumpărat, dar nu s-a plătit)
- 300 lei (impozit pe profit plătit)
+ 1.000 lei (dobânda)
- 425 lei (dobândă plătită)
- 250 lei (dobândă plătită)
Total flux din exploatare: 37.175 lei

Flux din investiţii:
- 2.550 lei (plăţi pentru achiziţia unui teren)
+ 2.300 (încasarea unei instalaţii)
Total flux din investiţii: - 250 lei

3.6. Rezumat

Pornind de la Cadrul general elaborat de IASB am prezentat câteva aspecte contabile prevăzute de normele internaţionale în legătură cu imobilizările, stocurile, situaţia fluxurilor de numerar etc.

Cadrul general face referire la:

- Obiectivul situaţiilor financiare
- Caracteristicile calitative care determină utilitatea informaţiilor din situaţiile financiare
- Definirea, recunoaşterea şi evaluarea elementelor pe baza cărora se întocmesc situaţiile financiare.
- Conceptele de capital şi de menţinere a nivelului capitalului.

Normele internaţionale fac referire la imobilizările corporale în mai multe standarde, respectiv: IAS 16, IAS 17, IAS 36, IFRS 5 etc. De asemenea, referiri la stocuri se fac în mai multe standarde, respectiv: IAS 2, IAS 41 etc.

De asemenea, un loc aparte în cadrul cursului îl ocupă spaţiul destinat situaţia fluxurilor de numerar ca şi componentă a situaţiilor financiare, deoarece din punct de vedere practic apar situaţii destul de controversate cu ocazia întocmirii.

3.7. Concluzii

Informaţiile prezentate cu ajutorul situaţiilor financiare reprezintă cheia de boltă a normelor internaţionale. Dar orice utilizator trebuie să aibă în vedere că un post bilanţier nu oferă o imagine completă şi utilă, ci doar prin conexiune cu alte posturi din situaţiile financiare.

Prin intermediul normelor internaţionale se încurajează profesionistul contabil să efectueze raţionamente profesionale, deşi în sistemul contabil românesc contabilitatea funcţionează în cea mai mare parte după tiparele juridice.

3.8. Test de evaluare

1. Reevaluarea imobilizărilor corporale pentru aplicarea tratamentului contabil alternativ permis, prevăzut de IAS 16, se face de regulă:
   a. de echipe tehnice, compuse din specialişti ai entităţii
   b. profesionişti calificaţi în evaluare
   c. comisii de inventariere stabilite de conducerea entităţii.

2. Valoarea contabilă a unei imobilizări corporale, potrivit IAS 16, este:
   a. cost istoric sau altă valoare care substituie costul, mai puţin amortizarea cumulată, precum şi pierderile cumulate prin depreciere
   b. valoarea de inventar (costul istoric)
   c. costul istoric, mai puţin amortizarea cumulată.

3. Potrivit IAS 16 pentru a fi recunoscut ca imobilizare corporală, un activ trebuie:
   a. să aibă o valoare peste un minim prevăzut prin norme şi o durată de viaţă ce depăşeşte un an
   b. să fie deţinut de entitate pentru producţia de bunuri, prestare de servicii, închiriere sau pentru a fi folosit în scopuri administrative şi să poată fi utilizat pe parcursul a mai multor perioade, iar costul să poată fi evaluat în mod credibil
   c. să genereze pentru entitate beneficii economice viitoare şi să aibă o durată de viaţă ce depăşeşte un an.

4. Care este relaţia de calcul a valorii nominale a unei acţiuni (VN)?
   a. VN = Capital social: nr de acţiuni
   b. VN = Capital propriu : nr de acţiuni
   c. VN = Capital permanent : nr de acţiuni.

5. În conformitate cu IAS 38 „Imobilizări necorporale" cheltuielile angajate în faza de cercetare:
   a. reprezintă cheltuieli ale perioadei
   b. se contabilizează la imobilizări corporale
   c. se contabilizează totdeauna la imobilizări necorporale.

6. Se dau următoarele elemente:

1. imobilizări necorporale
2. imobilizări corporale
3. creanţe - clienţi care sunt realizate într-un termen de până la un an
4. creanţe - clienţi care se aşteptă să fie realizate ca parte a ciclului normal de exploatare, după un termen mai mare de un an de la data bilanţului
5. investiţii pe termen scurt, daca operaţiunea de cesiune are loc in mai puţin de un an
6. profit curent
7. imobilizări financiare
8. lichidităţi şi cvasilichidităţi, daca utilizarea lor nu este restricţionată.

Conform IAS 1 „Prezentarea situatiilor financiare", activele curente sunt:

a. 1+3+4+5+6+8
b. 3+4+5+8
c. 2+3+4+5+6+7.

7. Potrivit IAS 1, întreprinderea trebuie să respecte conceptul de contabilitate de angajamente în întocmirea situaţiilor financiare?

a. da
b. nu
c. doar pentru componenta „bilanţ".

8. Care dintre principiile contabile indicate mai jos sunt reţinute în mod explicit în Reglementările contabile din România armonizate cu Directiva a **IV-a** a Comunităţilor Economice Europene (CEE) şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale?

a. Continuitatea activităţii; prudenţa; permanenţa metodelor; independenţa exerciţiului; evaluarea separată a elementelor de activ şi de pasiv; intangibilitatea bilanţului de deschidere; necompensarea; prevalenţa economicului asupra juridicului; pragul de semnificaţie

b. Continuitatea activităţii; prudenţa; sinceritatea; independenţa exerciţiului; evaluarea separată a elementelor de activ şi de pasiv; intangibilitatea bilanţului de deschidere; necompensarea; prevalenţa economicului asupra juridicului; justificarea faptelor

c. Continuitatea activităţii; costul istoric; permanenta metodelor; independenţa exerciţiului; evaluarea separată a elementelor de activ şi de pasiv; intangibilitatea bilanţului de deschidere: necompensarea; fidelitatea; pragul de semnificaţie.

9. Urmărirea recuperării pierderii fiscale se realizează prin:

a. Debitarea contului 129
b. Creditarea contului 117
c. Declaraţiile anuale de impozit pe profit.

10. Precizaţi care din poziţiile de conturi enumerate, deşi apar în balanţa de verificare cu sold, nu apar în bilanţ:

a. 101; 129; 212; 281; 512; 490

b. 104; 121; 322; 328; 290; 531
c. 308; 2 81; 348; 590: 391; 290.

Tema de control 2. *Prezentaţi asemănările şi deosebirile de tratament contabil în privinţa imobilizărilor din punct de vedere al normelor româneşti, directivele europene şi IAS/IFRS (exemplificaţi la o entitate ce nu află în stare de insolvenţă).*

3.9. Bibliografie

1. Bunea Ştefan, Gîrbină Maria Mădălina, *Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) IFRS*, vol. 3, Editura CECCAR, Bucureşti, 2008.
2. Bunea Ştefan, *Monocromie şi policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor*, Editura Economică, Bucureşti, 2006.
3. Ristea Mihai, Olimid Lavinia, Calu Daniela Artemisa, *Sisteme contabile comparate,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2006.
4. Tabără Neculai, Horomnea Emil, Mircea Mirela-Cristina, *Contabilitate internaţională,* Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2009.
5. *** Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan", *Dicţionarul explicativ al limbii române,* Ediţia a II-a, Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1998.
6. *** *Standardele internaţionale de raportare financiară: IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2009*, ediţia a 4-a, Bucureşti, Editura CECCAR, 2009.
7. *Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,* **Monitorul Oficial nr. 766 bis/2009**.
8. http://www.ceccar.ro
9. http://www.ccfiscali.ro
10. http://www.mfinante.ro
11. http://www.aicpa.org
12. http://www.fasb.org
13. http://www.iasb.org/Home.htm
14. http://ro.wikipedia.org/wiki/Standarde_Interna%C5%A3ionale_de_Raportare_Financiar%C4%83.

Anexe

Anexa nr. 1

BALANȚĂ DE VERIFICARE finală la 31 DECEMBRIE ANUL N

SIMBOL CONT	RULAJE PRECEDENTE		RULAJE CURENTE		TOTAL SUME		SOLD FINAL	
	D	C	D	C	D	C	D	C
1011	0,00	0,00	96.000,00	96.000,00	96.000,00	96.000,00	0,00	0,00
1012	0,00	0,00	0,00	96.000,00	0,00	96.000,00	0,00	96.000,00
1043	0,00	0,00	0,00	10.500,00	0,00	10.500,00	0,00	10.500,00
121	0,00	0,00	100.808,28	98.686,50	100.808,28	98.686,50	2.121,78	0,00
201	0,00	0,00	809,65	0,00	809,65	0,00	809,65	0,00
208	0,00	0,00	1.500,00	0,00	1.500,00	0,00	1.500,00	0,00
2111	0,00	0,00	8.200,00	0,00	8.200,00	0,00	8.200,00	0,00
212	0,00	0,00	60.300,00	0,00	60.300,00	0,00	60.300,00	0,00
2131	0,00	0,00	9.510,00	0,00	9.510,00	0,00	9.510,00	0,00
2133	0,00	0,00	24.500,00	0,00	24.500,00	0,00	24.500,00	0,00
214	0,00	0,00	2.000,00	0,00	2.000,00	0,00	2.000,00	0,00
2311	0,00	0,00	5.300,00	5.300,00	5.300,00	5.300,00	0,00	0,00
2801	0,00	0,00	0,00	13,49	0,00	13,49	0,00	13,49
2812	0,00	0,00	0,00	125,62	0,00	125,62	0,00	125,62
2813	0,00	0,00	0,00	516,83	0,00	516,83	0,00	516,83
2814	0,00	0,00	0,00	55,56	0,00	55,56	0,00	55,56
301	0,00	0,00	102.985,73	69.740,60	102.985,73	69.740,60	33.245,13	0,00
3021	0,00	0,00	9.187,55	7.282,22	9.187,55	7.282,22	1.905,33	0,00
3022	0,00	0,00	480,00	470,00	480,00	470,00	10,00	0,00
3028	0,00	0,00	1.413,20	1.413,20	1.413,20	1.413,20	0,00	0,00

SIMBOL CONT	RULAJE PRECEDENTE		RULAJE CURENTE		TOTAL SUME		SOLD FINAL	
	D	C	D	C	D	C	D	C
303	0,00	0,00	3.358,00	3.358,00	3.358,00	3.358,00	0,00	0,00
331	0,00	0,00	875,00	0,00	875,00	0,00	875,00	0,00
345	0,00	0,00	83.300,00	59.500,00	83.300,00	59.500,00	23.800,00	0,00
348	0,00	0,00	425,00	595,00	425,00	595,00	0,00	170,00
351	0,00	0,00	16.125,00	16.125,00	16.125,00	16.125,00	0,00	0,00
371	0,00	0,00	16.503,00	12.171,40	16.503,00	12.171,40	4.331,60	0,00
378	0,00	0,00	2.360,00	3.200,00	2.360,00	3.200,00	0,00	840,00
401TOP	0,00	0,00	92,82	92,82	92,82	92,82	0,00	0,00
401LIBRIS	0,00	0,00	238,00	238,00	238,00	238,00	0,00	0,00
401CRISTALSOFT	0,00	0,00	0,00	773,50	0,00	773,50	0,00	773,50
401METRO	0,00	0,00	1.907,81	1.907,81	1.907,81	1.907,81	0,00	0,00
401ROMEUR	0,00	0,00	10.290,35	10.290,35	10.290,35	10.290,35	0,00	0,00
401STRATUS	0,00	0,00	0,00	20.753,59	0,00	20.753,59	0,00	20.753,59
401CONINV	0,00	0,00	0,00	5.663,22	0,00	5.663,22	0,00	5.663,22
401POLIFLEX	0,00	0,00	0,00	21.111,05	0,00	21.111,05	0,00	21.111,05
401ANGSIRTEX	0,00	0,00	0,00	34.400,00	0,00	34.400,00	0,00	34.400,00
401PROIECT	0,00	0,00	357,00	357,00	357,00	357,00	0,00	0,00
401CONSTR	0,00	0,00	0,00	4.165,00	0,00	4.165,00	0,00	4.165,00
401GEMONA	0,00	0,00	0,00	8.045,59	0,00	8.045,59	0,00	8.045,59
401APRO	0,00	0,00	75,63	75,63	75,63	75,63	0,00	0,00
401ATROM	0,00	0,00	0,00	1.312,57	0,00	1.312,57	0,00	1.312,57
401TRANS	0,00	0,00	357,00	357,00	357,00	357,00	0,00	0,00
401ROMTELEC	0,00	0,00	47,60	47,60	47,60	47,60	0,00	0,00
401COZIA	0,00	0,00	0,00	1.309,00	0,00	1.309,00	0,00	1.309,00
401OLIDA	0,00	0,00	1.428,00	1.428,00	1.428,00	1.428,00	0,00	0,00

SIMBOL CONT	RULAJE PRECEDENTE		RULAJE CURENTE		TOTAL SUME		SOLD FINAL	
	D	C	D	C	D	C	D	C
401MOL	0,00	0,00	595,00	595,00	595,00	595,00	0,00	0,00
401ACORD	0,00	0,00	2.273,20	2.273,20	2.273,20	2.273,20	0,00	0,00
401ELECTR	0,00	0,00	0,00	1.725,50	0,00	1.725,50	0,00	1.725,50
401APA	0,00	0,00	113,05	113,05	113,05	113,05	0,00	0,00
401REVISTA	0,00	0,00	91,56	91,56	91,56	91,56	0,00	0,00
401PRESTATOR	0,00	0,00	0,00	1.309,00	0,00	1.309,00	0,00	1.309,00
401TURIST	0,00	0,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	0,00	0,00
401CADOUL	0,00	0,00	1.713,60	2.856,00	1.713,60	2.856,00	0,00	1.142,40
401CROITORUL	0,00	0,00	1.249,50	1.249,50	1.249,50	1.249,50	0,00	0,00
401TOTAL	**0,00**	**0,00**	**23.030,12**	**124.740,54**	**23.030,12**	**124.740,54**	**0,00**	**101.710,42**
403ROMEUR	0,00	0,00	10.290,35	10.290,35	10.290,35	10.290,35	0,00	0,00
404METRO	0,00	0,00	1.796,90	1.796,90	1.796,90	1.796,90	0,00	0,00
404RESERV	0,00	0,00	1.785,00	1.785,00	1.785,00	1.785,00	0,00	0,00
404IMOBILIARA	0,00	0,00	0,00	9.758,00	0,00	9.758,00	0,00	9.758,00
404TOTAL	**0,00**	**0,00**	**3.581,90**	**13.339,90**	**3.581,90**	**13.339,90**	**0,00**	**9.758,00**
4111ICOTRADE	0,00	0,00	42.840,00	42.840,00	42.840,00	42.840,00	0,00	0,00
4111MOLES	0,00	0,00	16.400,00	8.200,00	16.400,00	8.200,00	8.200,00	0,00
4111CHITESCU	0,00	0,00	2.165,80	595,00	2.165,80	595,00	1.570,80	0,00
4111BORZA	0,00	0,00	259,50	259,50	259,50	259,50	0,00	0,00
4111POPA	0,00	0,00	9.746,10	5.000,00	9.746,10	5.000,00	4.746,10	0,00
4111TOTAL	**0,00**	**0,00**	**71.411,40**	**56.894,50**	**71.411,40**	**56.894,50**	**14.516,90**	**0,00**
413ICOTRADE	0,00	0,00	39.270,00	39.270,00	39.270,00	39.270,00	0,00	0,00
419MOLES	0,00	0,00	8.720,00	8.720,00	8.720,00	8.720,00	0,00	0,00
419ICOTRADE	0,00	0,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	0,00	0,00
419TOTAL	**0,00**	**0,00**	**11.720,00**	**11.720,00**	**11.720,00**	**11.720,00**	**0,00**	**0,00**

SIMBOL CONT	RULAJE PRECEDENTE		RULAJE CURENTE		TOTAL SUME		SOLD FINAL	
	D	C	D	C	D	C	D	C
421	0,00	0,00	1.664,16	8.418,77	1.664,16	8.418,77	0,00	6.754,61
423	0,00	0,00	0,00	178,50	0,00	178,50	0,00	178,50
4281	0,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00	1.200,00	0,00	1.200,00
4282	0,00	0,00	1.100,00	0,00	1.100,00	0,00	1.100,00	0,00
4311	0,00	0,00	178,50	1.852,13	178,50	1.852,13	0,00	1.673,63
4312	0,00	0,00	0,00	799,78	0,00	799,78	0,00	799,78
4313	0,00	0,00	0,00	589,31	0,00	589,31	0,00	589,31
4314	0,00	0,00	0,00	547,22	0,00	547,22	0,00	547,22
4371	0,00	0,00	0,00	252,56	0,00	252,56	0,00	252,56
4372	0,00	0,00	0,00	84,19	0,00	84,19	0,00	84,19
4381	0,00	0,00	0,00	115,76	0,00	115,76	0,00	115,76
4411	0,00	0,00	0,00	744,73	0,00	744,73	0,00	744,73
4424	0,00	0,00	14.725,87	0,00	14.725,87	0,00	14.725,87	0,00
4426.9	0,00	0,00	7,56	7,56	7,56	7,56	0,00	0,00
4426.19	0,00	0,00	23.093,51	23.093,51	23.093,51	23.093,51	0,00	0,00
4426TOTAL	**0,00**	**0,00**	**23.101,07**	**23.101,07**	**23.101,07**	**23.101,07**	**0,00**	**0,00**
4427	0,00	0,00	8.375,20	8.375,20	8.375,20	8.375,20	0,00	0,00
4428MF	0,00	0,00	1.901,90	2.593,50	1.901,90	2.593,50	0,00	691,60
4428RAT	0,00	0,00	0,00	250,80	0,00	250,80	0,00	250,80
4428CONSIG	0,00	0,00	9,50	9,50	9,50	9,50	0,00	0,00
4428TOTAL	**0,00**	**0,00**	**1.911,40**	**2.853,80**	**1.911,40**	**2.853,80**	**0,00**	**942,40**
444	0,00	0,00	0,00	232,97	0,00	232,97	0,00	232,97
446.1	0,00	0,00	3.440,00	3.440,00	3.440,00	3.440,00	0,00	0,00
446.2	0,00	0,00	344,00	344,00	344,00	344,00	0,00	0,00
446.3	0,00	0,00	0,00	94,37	0,00	94,37	0,00	94,37

SIMBOL CONT	RULAJE PRECEDENTE		RULAJE CURENTE		TOTAL SUME		SOLD FINAL	
	D	C	D	C	D	C	D	C
446TOTAL	**0,00**	**0,00**	**3.784,00**	**3.878,37**	**3.784,00**	**3.878,37**	**0,00**	**94,37**
4481	0,00	0,00	3.800,00	3.800,00	3.800,00	3.800,00	0,00	0,00
4551.1	0,00	0,00	0,00	205,00	0,00	205,00	0,00	205,00
4551.3	0,00	0,00	604,65	1.619,88	604,65	1.619,88	0,00	1.015,23
4551TOTAL	**0,00**	**0,00**	**604,65**	**1.824,88**	**604,65**	**1.824,88**	**0,00**	**1.220,23**
456.1	0,00	0,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	0,00	0,00
456.2	0,00	0,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00	0,00	0,00
456.3	0,00	0,00	24.000,00	24.000,00	24.000,00	24.000,00	0,00	0,00
456.4	0,00	0,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00
456.5	0,00	0,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	0,00	0,00
456TOTAL	**0,00**	**0,00**	**96.000,00**	**96.000,00**	**96.000,00**	**96.000,00**	**0,00**	**0,00**
462DAMIAN	0,00	0,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00
462CONSIG	0,00	0,00	200,00	200,00	200,00	200,00	0,00	0,00
462COMISION	0,00	0,00	0,00	63,14	0,00	63,14	0,00	63,14
462TRADE	0,00	0,00	0,00	150,00	0,00	150,00	0,00	150,00
462TOTAL	**0,00**	**0,00**	**1.200,00**	**1.413,14**	**1.200,00**	**1.413,14**	**0,00**	**213,14**
471	0,00	0,00	1.099,38	0,00	1.099,38	0,00	1.099,38	0,00
472	0,00	0,00	0,00	1.320,00	0,00	1.320,00	0,00	1.320,00
473	0,00	0,00	0,00	50,00	0,00	50,00	0,00	50,00
5113	0,00	0,00	39.270,00	39.270,00	39.270,00	39.270,00	0,00	0,00
5121	0,00	0,00	68.913,60	55.293,56	68.913,60	55.293,56	13.620,04	0,00
5124	0,00	0,00	12.695,00	12.695,00	12.695,00	12.695,00	0,00	0,00
5125	0,00	0,00	12.150,00	12.150,00	12.150,00	12.150,00	0,00	0,00
5311	0,00	0,00	25.874,15	19.111,51	25.874,15	19.111,51	6.762,64	0,00
5322	0,00	0,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	0,00	0,00

SIMBOL CONT	RULAJE PRECEDENTE		RULAJE CURENTE		TOTAL SUME		SOLD FINAL	
	D	C	D	C	D	C	D	C
5328	0,00	0,00	2.689,60	2.669,60	2.689,60	2.669,60	20,00	0,00
542	0,00	0,00	14.450,00	2.700,00	14.450,00	2.700,00	11.750,00	0,00
581	0,00	0,00	19.210,00	19.210,00	19.210,00	19.210,00	0,00	0,00
601	0,00	0,00	53.615,60	53.615,60	53.615,60	53.615,60	0,00	0,00
6021	0,00	0,00	7.282,22	7.282,22	7.282,22	7.282,22	0,00	0,00
6022	0,00	0,00	470,00	470,00	470,00	470,00	0,00	0,00
6028	0,00	0,00	1.413,20	1.413,20	1.413,20	1.413,20	0,00	0,00
603	0,00	0,00	3.358,00	3.358,00	3.358,00	3.358,00	0,00	0,00
604	0,00	0,00	3.289,60	3.289,60	3.289,60	3.289,60	0,00	0,00
605	0,00	0,00	1.545,00	1.545,00	1.545,00	1.545,00	0,00	0,00
607	0,00	0,00	6.884,62	6.884,62	6.884,62	6.884,62	0,00	0,00
611	0,00	0,00	1.100,00	1.100,00	1.100,00	1.100,00	0,00	0,00
612	0,00	0,00	1.100,00	1.100,00	1.100,00	1.100,00	0,00	0,00
622	0,00	0,00	63,14	63,14	63,14	63,14	0,00	0,00
625	0,00	0,00	10,52	10,52	10,52	10,52	0,00	0,00
627	0,00	0,00	384,50	384,50	384,50	384,50	0,00	0,00
628	0,00	0,00	70,25	70,25	70,25	70,25	0,00	0,00
635	0,00	0,00	94,37	94,37	94,37	94,37	0,00	0,00
641	0,00	0,00	8.418,77	8.418,77	8.418,77	8.418,77	0,00	0,00
6451	0,00	0,00	1.852,13	1.852,13	1.852,13	1.852,13	0,00	0,00
6452	0,00	0,00	252,56	252,56	252,56	252,56	0,00	0,00
6453	0,00	0,00	589,31	589,31	589,31	589,31	0,00	0,00
6458	0,00	0,00	115,76	115,76	115,76	115,76	0,00	0,00
6581	0,00	0,00	3.800,00	3.800,00	3.800,00	3.800,00	0,00	0,00

SIMBOL CONT	RULAJE PRECEDENTE		RULAJE CURENTE		TOTAL SUME		SOLD FINAL	
	D	**C**	**D**	**C**	**D**	**C**	**D**	**C**
6582	0,00	0,00	2.400,00	2.400,00	2.400,00	2.400,00	0,00	0,00
665	0,00	0,00	582,50	582,50	582,50	582,50	0,00	0,00
667	0,00	0,00	660,00	660,00	660,00	660,00	0,00	0,00
6811	0,00	0,00	711,50	711,50	711,50	711,50	0,00	0,00
6911	0,00	0,00	744,73	744,73	744,73	744,73	0,00	0,00
TOTAL CHELTUIELI	**0,00**	**0,00**	**100.808,28**	**100.808,28**	**100.808,28**	**100.808,28**	**0,00**	**0,00**
701	0,00	0,00	62.900,00	62.900,00	62.900,00	62.900,00	0,00	0,00
707	0,00	0,00	8.940,00	8.940,00	8.940,00	8.940,00	0,00	0,00
711	0,00	0,00	84.600,00	84.600,00	84.600,00	84.600,00	0,00	0,00
722	0,00	0,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	0,00	0,00
765	0,00	0,00	532,50	532,50	532,50	532,50	0,00	0,00
766	0,00	0,00	309,00	309,00	309,00	309,00	0,00	0,00
TOTAL VENITURI	**0,00**	**0,00**	**158.781,50**	**158.781,50**	**158.781,50**	**158.781,50**	**0,00**	**0,00**
TOTAL	0,00	0,00	1.319.830,54	1.319.830,54	1.319.830,54	1.319.830,54	236.703,32	236.703,32

Bibliografie generală

Beams Floyd, *Advanced Accounting*, Pearson Education, 2006.
Bunea Ştefan, Gîrbină Maria Mădălina, *Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) IFRS*, vol. 3, Editura CECCAR, Bucureşti, 2008.
Bunea Ştefan, *Monocromie şi policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor,* Editura Economică, Bucureşti, 2006.
Bunea Ştefan, *Monocromie şi policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor,* Editura Economică, Bucureşti, 2006.
Calu Daniela Artemisa, *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România,* Editura Economică, Bucureşti, 2005.
Capron Michael, *Contabilitatea în perspectivă,* Editura Humanitas, Bucureşti, 1994.
Deaconu Sorin-Constantin, *Îndrumar în contabilitate*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008.
Demetrescu Constantin, *Istoria contabilităţii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972.
Feleagă Niculae, *Sisteme contabile comparate*, Editura Economică, Bucureşti, 1999.
Ionaşcu Ion, *Epistemologia contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 1997.
Ristea Mihai, Olimid Lavinia, Calu Daniela Artemisa, *Sisteme contabile comparate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006.
Tabără Neculai, Horomnea Emil, Mircea Mirela-Cristina, *Contabilitate internaţională,* Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2009.
*** Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan", *Dicţionarul explicativ al limbii române,* Ediţia a II-a, Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1998.
*** Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, *Standarde Internaţionale de Raportare Financiara IAS 2*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004.
Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate, IAS 36 "Deprecierea Activelor"*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004.
*** *Standardele internaţionale de raportare financiară: IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2009*, ediţia a 4-a, Bucureşti, Editura CECCAR, 2009.
Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, **Monitorul Oficial nr. 766 bis/2009**.
http://www.ceccar.ro, octombrie 2010.
http://www.mfinante.ro, octombrie 2010.
http://www.ccfiscali.ro, octombrie 2010.
http://www.accaglobal.com, octombrie 2010.
http://www.aicpa.org, octombrie 2010.
http://www.plancomptable.com, octombrie 2010.
http://www.fasb.org, octombrie 2010.
http://www.iasb.org/Home.htm, octombrie 2010.

Fişa disciplinei

Denumirea disciplinei	Contabilitate internaţională

Codul disciplinei	FC315	Semestrul	I	Numărul de credite	5

Facultatea	Ştiinţe	Numărul de ore pe semestru/activităţi				
Domeniul de licenţă	Contabilitate	Total	SI	TC	AT	AA
Programul de studii de licenţă (specializarea)	Contabilitate şi informatică de gestiune	56	28	20	8	

Categoria formativă a disciplinei **DF**-fundamentală, **DG**-generală, **DS**-de specialitate, **DE**-economică/managerială, **DU**-umanistă	**DS**
Categoria de opţionalitate a disciplinei: **DI**-impusă, **DO**-opţională, **DL**-liber aleasă (facultativă)	**DI**

Discipline Anterioare	**Obligatorii** (condiţionate)	-
	Recomandate	-

Obiective	- Misiunea programului este aceea de a dezvolta în rândul studenţilor competenţele necesare implementării şi valorificării unui sistem de raportare bazat pe standardele IAS/IFRS. - De asemenea, se urmăreşte cunoaşterea principalelor doctrine şi reglementări contabile internaţionale, regionale şi naţionale.
Conţinut (descriptori)	1. Scurt istoric al contabilităţii 2. Sisteme contabile internaţionale 3. Contabilitatea conformă cu prevederile IAS/IFRS Teme de control: Tema de control aferentă Unitaţii de învăţare Sisteme contabile internaţionale (TC 1) Tema de control aferentă Unitaţii de învăţare Contabilitatea conformă cu prevederile IAS/IFRS (TC 2)

Forma de evaluare (**E**-examen, **C**-colocviu/test final, **LP**-lucrări de control)		**E**
Stabilirea notei	- răspunsuri la examen/colocviu/lucrări practice	**50 %**

finale (procentaje)	- activităţi aplicative atestate/laborator/lucrări practice/proiect etc.	
	- teste pe parcursul semestrului	
	- teme de control	**50 %**
Bibliografia	1. Beams Floyd, *Advanced Accounting,* Pearson Education, 2006. 2. Bunea Ştefan, Gîrbină Maria Mădălina, *Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) IFRS*, vol. 3, Editura CECCAR, Bucureşti, 2008. 3. Bunea Ştefan, *Monocromie şi policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor,* Editura Economică, Bucureşti, 2006. 4. Calu Daniela Artemisa, *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România,* Editura Economică, Bucureşti, 2005. 5. Capron Michael, *Contabilitatea în perspectivă,* Editura Humanitas, Bucureşti, 1994. 6. Deaconu Sorin-Constantin, *Îndrumar în contabilitate*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008. 7. Demetrescu Constantin, *Istoria contabilităţii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972. 8. Ristea Mihai, Olimid Lavinia, Calu Daniela Artemisa, *Sisteme contabile comparate,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2006. 9. Tabără Neculai, Horomnea Emil, Mircea Mirela-Cristina, *Contabilitate internaţională,* Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2009. 10. *** *Standardele internaţionale de raportare financiară: IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2009*, ediţia a 4-a, Bucureşti, Editura CECCAR, 2009. 11. *Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, **Monitorul Oficial nr. 766 bis/2009**. 12. http://www.fasb.org. 13. http://www.iasb.org/Home.htm.	
Lista materialelor didactice	Legislaţia recomandată, Suport de curs, Videoproiector, Retroproiector, Copiator	

Coordonator de disciplină	Grad didactic, titlul, prenume, numele	Semnătură
Todea Nicolae	Prof. univ. dr. Todea Nicolae	

Legenda: SI - studiu individual, TC - teme de control, AT - activităţi tutoriale, AA - activităţi aplicative aplicate

Disciplina: Contabilitate internaţională
Anul de studii: III
Semestrul: I

CALENDARUL DISCIPLINEI

	Săptămâna	**Lucrări de control (TC)**		**Tutorial (AT)**		**Activităţi asistate (AA)**		**Verificări**	
		Tema	**Termen predare**	**Tematica**	**Termen programat**	**Lab.**	**Lucrări practice/ proiect**	**Data**	**Tipul (E/C/V)**
pregătire curentă	1			SCURT ISTORIC AL CONTABILITĂŢII	La prima întâlnire				
	2								
	3								
	4			SSISTEME CONTABILE INTERNAŢIONALE REPREZENTATIVE	La a doua întâlnire				
	5								
	6								
	7	TC 1	Data examenului	PREZENTARE SINTETICĂ A SISTEMELOR DE CONTABILITATE	La a treia întâlnire				
	8								

	9								
	10								
	11	TC 2	Data examenului	CONTABILITATEA CONFORMĂ CU PREVEDERILE IAS/IFRS	La a patra întâlnire				
	12								
Sesiune examene	1.	Evaluarea finală: examen scris (50%) + teme de control (50%)						E Durata: 2 ore Sala de examinare este stabilită de către decanat	

E – examen, **C** – colocviu, **V** – verificare pe parcurs